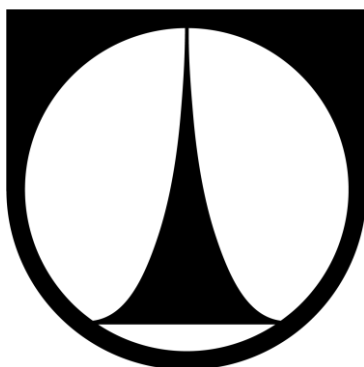


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2014

Bc. Dalibor Mazák

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

**Přesun daňového zatížení z korporací
na fyzické osoby v závislé činnosti**

**Transfer of the Tax Burden from Corporations to
Employees**

DP-EF-KPO-2014-15

Bc. Dalibor Mazák

Vedoucí práce: Ing. Jan Öhm, katedra pojišťovnictví

Konzultant: Ing. Rudolf Hecht, Preciosa – Lustry, a. s.

Počet stran: 89

Počet příloh: 2

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 06. 01. 2014

Anotace

Tato diplomová práce se zabývá problematikou přesunu daňové zátěže z korporací na fyzické osoby a to převážně v závislé činnosti. S tématem souvisí také daňové ráje, které nepřímo způsobují právě přesun a globalizační proces, který působí jako propojení celého světa a tím usnadňuje transfer, o kterém se zde píše. Cílem práce je zanalyzovat současný stav, ve kterém se nachází Česká republika v oblasti daňových příjmů, hlavně daní důchodových a poukázat na možná řešení. Diplomová práce se snaží o pohled na různá zdanění a jejich dopad na ekonomiku a řešení z pohledu České republiky. Daňové ráje jsou brány na zřetel jako neobyčejně škodlivé faktory, které způsobují menší výběry na straně příjmů státního rozpočtu a kapitálové odlivy. Omezení daňových rájů by znamenalo jisté vyřešení tohoto problému. V práci jsou nastíněny možnosti jiného zdanění právnických osob, ale také teze o nutnosti eliminace daňových rájů.

Klíčová slova

Globalizace, daň, daň z příjmů, progresivní zdanění, regresivní zdanění, přesun daňové zátěže, daňové ráje

Annotation

This master thesis is focused on the issue of shifting the tax burden from corporations to individual persons, mainly in dependent activity. Connected to this issue are also the so-called “tax havens” which indirectly cause this movement and the globalization process which works as a connection of the whole world and therefore makes the transfer discussed here easier. The main goal of this thesis is to analyze the current condition in which the Czech Republic is now concerning the tax income and to propose possible solutions. This master thesis is trying to view different types of taxation and their impact to the economy and solutions from the Czech Republican point of view. The “tax havens” are considered to be extremely harmful factors which cause lower income from taxes to the state budget and also capital outflows. Limitation of these “tax havens” would mean a certain solution of these problems. In this thesis, possible different types of taxation of businesses, but also claims about the need of elimination of the “tax havens” are proposed.

Key Words

Globalization, tax, income tax, progressive taxation, regressive taxation, shifting of the tax burden, tax havens.

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucímu mé diplomové práce Ing. Janu Ůhmovi za cenné rady, pomoc a připomínky při tvorbě této diplomové práce. Dále bych rád poděkoval svému konzultantovi Ing. Rudolfu Hechtovi a v neposlední řadě svým rodičům, prarodičům, rodině a přátelům, kteří mne podporovali po celou dobu mého studia.

Obsah

Seznam tabulek	10
Seznam použitých zkratk	11
Úvod	12
1 Globalizace	14
1.1 Faktory globalizace	14
1.2 Nadnárodní firmy	15
1.3 Investiční pobídky	16
2 Daně v českém prostředí	19
2.1 Státní rozpočet	21
2.1.1 Příjmy státního rozpočtu	22
2.1.2 Výdaje státního rozpočtu	24
2.2 Daň z příjmů	24
2.2.1 Počet fyzických a právnických osob v podnikání	27
2.2.2 Podíl daně z příjmů	30
2.2.3 Daň z příjmů fyzických osob	31
2.2.4 Daň z příjmů právnických osob	34
2.2.5 Příjmy státního rozpočtu z daní z příjmů	37
2.3 Prominutí daně z příjmů	38
2.4 Efektivní daňové sazby	41
2.4.1 Fyzické osoby v závislé činnosti	41
2.4.2 Vzorové příklady	43
2.4.3 Právnické osoby	48
2.5 Daňová přiznání fyzických osob	49
2.6 Daňová přiznání právnických osob	50
2.7 Daně z příjmů ke vztahu k HDP	51
3 Daňové ráje	55
3.1 Boj s daňovými ráji	57
3.2 Návrh řešení	59
4 Vlastní návrh	62
4.1 Historie daně z příjmů	62
4.2 Současnost daně z příjmů	63
4.3 Různá hlediska	64
4.4 Zdanění v jiných zemích	66
4.5 Návrh zákona o omezení úniků	68
4.5.1 Příklad úniku	70
4.6 Predikce příjmů	71
4.7 Členění podniků	73
4.8 Progresivní zdanění	75
4.8.1 Dopad na firmy	76
4.9 Regresivní zdanění	78
Závěr	82
Seznam použité literatury	85

Seznam tabulek

Tab. 1 Daňové příjmy státního rozpočtu z daní z příjmů	25
Tab. 2 Celkové příjmy v mld. Kč	27
Tab. 3 Počet ekonomických subjektů v podnikání	28
Tab. 4 Daň z příjmů a její podíl na celkových příjmech	30
Tab. 5 Daňová pásma v roce 2004	32
Tab. 6 Maximální daňová sazba v jednotlivých letech	33
Tab. 7 Sazba daně v jednotlivých letech	35
Tab. 8 Příjmy z daně z příjmů fyzických osob	37
Tab. 9 Prominuté daně a příslušenství v mil. Kč.....	38
Tab. 10 Srovnání příjmů a prominutých daní.....	40
Tab. 11 Výpočet efektivní sazby daně.....	42
Tab. 12 Sleva na poplatníka	44
Tab. 13 Vypočítaná daň z příjmů u FO, která má samostatně výdělečnou činnost	45
Tab. 14 Vypočítaná daň z příjmů u FO v závislé činnosti	47
Tab. 15 Sazby daně z příjmů právnických osob.....	48
Tab. 16 Základy daně v mld. Kč	49
Tab. 17 Podíl daně z příjmů na HDP v České republice	52
Tab. 18 Podíl daně z příjmů na HDP v Německu	54
Tab. 19 Počet českých firem se sídlem v daňových rájích.....	56
Tab. 20 Sazba daně z příjmů a inkaso v mld. Kč	62
Tab. 21 Základ daně v komparaci se sazbou daně	71
Tab. 22 Podaná daňová přiznání celkem a do základu daně 0 Kč.....	73
Tab. 23 Rozdělení podniků podle druhů v České republice.....	74

Seznam použitých zkratek

ČEKIA	Česká kapitálová informační agentura
ČSÚ	Český statistický úřad
DP	Daň z příjmů
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EDS	Efektivní daňová sazba
FO	Fyzická osoba
HDP	Hrubý domácí produkt
KV	Kapitálový výnos
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development)
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnická osoba
P-V	P-Value (pravděpodobnostní hodnota)
SR	Státní rozpočet
SVČ	Samostatně výdělečná činnost
TJN	Tax Justice Network
UZD	Upravený základ daně
ZČ	Závislá činnost
ZD	Základ daně
ZEW	Centrum pro evropský hospodářský výzkum (Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung)

Úvod

V současné době se v České republice rozmáhá přesun daňové zátěže z právnických osob na osoby fyzické. Ve státním rozpočtu se nachází mezi daňovými příjmy i daně z příjmů, které u fyzických osob v posledních letech převyšují výběr od osob právnických. Cílem této diplomové práce je zaměřit se na přesun, který se stává jakýmsi trendem i v zemích Evropské unie a pokusit se najít východisko, které by přineslo obrat v podobě inverzní změny. Existence faktu zvyšujícího se výběru na straně daně z příjmů fyzických osob byla impulsem k orientaci této diplomové práce. Je s podivem, že od právnických osob, u nichž státní rozpočet vykazuje nižší inkaso v posledních letech, přestože v porovnání s fyzickými osobami mají vyšší nominální daňovou sazbou a také základ daně, vybere státní aparát méně. Tato skutečnost se stala zkoumaným fundamentem a do rozsahu cíle též spadají příčiny a důvody tohoto opakujícího se makroekonomického jevu.

Dnešní doba je známá především fenoménem globalizace, která zasahuje do života každého člověka a je velmi důležitým faktorem. Proto je zapotřebí vtáhnout do celosvětového hlediska i problematiku přesunu daňové zátěže, neboť právě globalizace má na něj velký vliv. Prostřednictvím jevu globalizace, se svět stal propojenějším a některé součásti hlavně finančního trhu se staly široce dostupnějšími, než byly v minulosti. Touto možností se také začaly rozvíjet především země, které lze označit za tzv. daňové ráje.

Tyto státy se staly pro firmy symbolem určité úlevy před zdaňováním svých příjmů. Postupem času začaly nabírat na oblíbenosti a dnes i české podniky, které většinou nesídlily v těchto státech, se registrují právě u nich. Je možné pochopit tlak na přesídlování jako tzv. daňovou optimalizaci, kdy se každý ekonomický subjekt logicky snaží zaplatit na daních nejméně peněžních prostředků. Tento stav se začal rozšiřovat v různých státech Evropy již od poslední čtvrtiny minulého století. Pro demonstraci lze poukázat na situaci ve Spolkové republice Německo. V daném období se přesun daňové zátěže, o kterém je zmínka, začal prosazovat. Dnes, tedy po desítkách let, je situace ještě na horší úrovni a stále se stává kritičtější, protože rozdíl se neustále zvětšuje.

Česká republika má vůči Německu určité časové zpoždění tzn., že i tento přesun se projevil o několik dekad déle, ale začíná se prosazovat stále se silnější razancí. Je nutné uvědomit si

sílu a dopady tohoto faktoru. Nelze přehlížet a bagatelizovat tyto signály, které jsou jasnější každým okamžikem. Je potřeba zaměřit se a začít realizovat změny, které povedou k opětovnému návratu.

Změny se mohou projevit především v daňovém výběru a poté také v makroekonomických souvislostech. Za úvahu stojí především několik možností, které může samotná Česká republika provést a také lze počítat s variantou světové změny, ovšem při sloučení názorů většiny států celé Země.

Metody, které budou v této práci použity, slouží ke komparaci různých skutečností. Jedná se o korelační analýzu s upozorněním na možnost tzv. zdánlivé korelace. Ta se může promítnout právě do souboru výběru daní do státního rozpočtu. Výsledek korelační analýzy může zavdat variantu závislosti, ovšem Durbin-Watsonův test odhalí, zda korelace skutečně existuje. Další metodou je regresní analýza, jež slouží k odhadu budoucích výsledků. Dále pro porovnání budou sloužit výnosy ministerstev, renomovaných agentur a organizací, které jsou volně dostupné v různých pramenech. Též budou použity logické a deskriptivní analýzy, které slouží jako prostředek k návrhům.

1 Globalizace

Globalizace je termínem, který předznamenává propojenost celého světa v různých aspektech ekonomiky (práce, pohyb kapitálu, informací, technologií apod.), politiky, kultury, mezinárodního obchodního styku a dotýká se ve skutečnosti téměř všech oblastí lidského života. Hospodářství každého státu je ovlivněno především vědeckotechnickými objevy, které se mohou prostřednictvím propojených a lépe propustných národních hranic šířit v relativně krátkém časovém úseku. Velký význam se připisuje také odvětvím, která se v posledních dvou desetiletích velmi rozrostla a zaznamenala obrovský rozkvět. Jedná se především o obory informačních a komunikačních technologií.

Kraft a Fárek uvádějí, že pojem globalizace znamená „*uvolňování bariér mezinárodního obchodu, migrace, toků kapitálů, transferů, technologie a zahraničních investic.*“¹ Ono uvolňování se projevuje především v několika procesech, které ovlivňují zahraniční obchodní styky a stoupá důležitost jednotlivých zemí a regionů daných států. Začíná se prosazovat větší mobilita kapitálu a kapitálových trhů, které se stávají více propojené s burzami a celosvětovou finanční sítí.

1.1 Faktory globalizace

Nezanedbatelný je také faktor migrace pracovní síly, která se zásluhou zvyšující se propojenosti stává více mobilní. Základními znaky, které globalizace bezpochyby přináší, jsou dostupnost technologií, růst produktivity práce, rychlost inovací a lepší možnost využití spotřebitelských trhů. Tyto vlastnosti ovlivňují i podnikatelskou strukturu a personální obsazení ve firmách. Je faktem, že větší dosažitelnost nových technologií vede ve většině případů ke snižování nákladů, které je spojeno s propouštěním zaměstnanců, což v konečném důsledku způsobuje v makroekonomické sféře větší míru nezaměstnanosti.

Technologický a technický pokrok přináší do fungování státního aparátu velké změny. V minulosti přinesl rozvoj v těchto oblastech lepší počítačové vybavení a tudíž usnadnění práce a pro státní byrokracii snadnější a sofistikovanější možnost kontroly výběru daní a

¹ KRAFT, J a J. FÁREK, *Světová ekonomika a ekonomická integrace v období globalizace*, 2008 s. 13, ISBN 978-807-3724-139.

poplatků apod. Též efektivnější se stal boj proti únikům na daních samozřejmě ve srovnání s minulostí.²

Nejdůležitějším faktorem se ale v současnosti stává právě vliv globalizace na většinu zemí, které se stěží mohou jejímu působení bránit. Každý stát je zasažen jejím vlivem a není možné, aby vlády jednotlivých států tvořily svůj vlastní daňový systém. Česká republika je členem Evropské unie, která naléhá na své členy, aby v rámci harmonizace legislativy v různých oblastech se přibližovali jejímu cíli. Cílem je poté vytvořit unii, ve které budou mít její příslušníci podobný či dokonce stejný legislativní systém tzn. i systém daňový. Nátlak orgánů EU směřující ke splnění výše uvedeného cíle sílí bez ohledu na to, zda jsou jednotlivá opatření pro daného člena skutečně nezbytná.³

Výše uvedený pohled neoliberálních a liberálních ekonomů na globalizaci stojí v ostrém kontrastu s pohledem radikálních odpůrců, kteří naopak vidí globalizaci v negativním světle důsledků, které přináší. Podle oponentů je možné, že globalizace povede k rozvrácení státu a k jeho přeměně na trh řízený systém. V takto vedené společnosti bude stát na vrcholu pomyslné pyramidy potřeb především maximalizace soukromého zisku. Lze tedy očekávat, že se rozhostí nerovnováha mezi bohatými a chudými. Nastane tlak na vznik nadnárodních firem, které budou vlastnit velký kapitál a budou tak určovat, do jakých zemí ho vloží a diktovat podmínky, za kterých ho investují.⁴

1.2 Nadnárodní firmy

Dalším důležitým faktorem, který globalizace přináší je mobilita kapitálu. Tuto vlastnost využívají především obchodní společnosti a nadmíru nadnárodní firmy tj. společnosti, které mají v jedné zemi svou mateřskou firmu a své podnikání v ostatních zemích vykonávají prostřednictvím dceřiných společností. Tyto dceřiné organizace jsou plně nebo částečně pod jejich kontrolou. Vyjednávací síla nadnárodních firem spočívá v obrovské zásobě kapitálu, který dokážou prostřednictvím jeho mobility a vlivu globalizace přemísťovat z jedné země do druhé během velmi krátkého období. Vyjednávací síla těchto firem je,

² KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*, 2005, s. 46, ISBN 80-735-7092-0.

³ Tamtéž, s. 46.

⁴ KELLER, J. *Soumrak sociálního státu*, 2009, s. 36, ISBN 978-807-4190-179.

především z důvodu velké zaměstnanosti, kterou tyto firmy vytvoří, působí-li v určitém regionu, enormní.

Jednotlivé státy mají velký zájem, aby právě nadnárodní firma či její dceřiná společnost začala působit na jejich území. Z tohoto důvodu státy obvykle proti těmto firmám nemohou učinit opatření k omezení jejich vlivu. Těmto firmám nabízí ustanovení, které je má za úkol nalákat. Těmito opatřeními jsou firmy zvýhodňovány oproti střednímu a malému podnikání, neboť mohou dostat investiční pobídky nebo sociální, ekologický či daňový dumping. Tyto prostředky jsou povětšinou chápány jako pozitivní impulsy, které zajistí příchody nadnárodních firem a zvýšení konkurenceschopnosti.⁵

1.3 Investiční pobídky

S výše uvedeným tvrzením souvisejí tzv. investiční pobídky. Tímto termínem se rozumí určitá forma podpory, kterou firmy dostávají od státu. Jedná se především o několik možností, mezi něž patří sleva na daních z příjmů, převod pozemků a hmotné podpory (na vytváření pracovních míst, rekvalifikace a na pořízení dlouhodobého majetku).⁶

Právě uznání některých z těchto subvencí může mít za následek zvýšení konkurenceschopnosti firmy. Ve skutečnosti ale na investiční pobídky dosáhnou především firmy, které jsou po majetkové stránce velmi silné a mají dostatek vlastního jmění. Tento stav tak naopak boří snahu o zvýšení konkurenceschopnosti všech firem a rozměšňuje konkurenční milieu.⁷

Tento názor, který seznává, že investiční pobídky nejsou pro ekonomické prostředí zcela výhodné, potvrzuje Tomšík. Nevěřící hypotéze, která tvrdí, že investované prostředky skrze pobídky se vrátí daňovými příjmy, neboť konstatuje: „*investiční pobídky nejsou schopny změnit míru nezaměstnanosti, nemohou vést ani ke změně fiskálních příjmů.*“⁸ Investiční pobídky nemohou být pro fungování národní ekonomiky dobrým nástrojem, protože jsou

⁵ ŠVIHLÍKOVÁ, I. *Globalizace a krize: souvislosti a scénáře*, 2010, s. 138, ISBN 80-874-6101-0.

⁶ Česko. Zákon č. 192 ze dne 25. dubna 2012 o investičních pobídkách a o změně některých zákonů ve znění pozdějších předpisů.

⁷ KUNEŠOVÁ, H. *Světová ekonomika: nové jevy a perspektivy*, 2006, s. 37, ISBN 80-717-9455-4.

⁸ TOMŠÍK, V. *Ekonomie a zdravý rozum*, 2011, s. 86, ISBN 978-802-5313-930.

také použity na úsporu pracovních míst a tím absolutně nebojují proti nezaměstnanosti, ba naopak ji zapříčiňují.⁹

Základním důsledkem, který tato situace přináší, je tlak na vlády jednotlivých států vybízet firmy k investicím na území své země. Vlády se předhánějí, která nabídne lepší podmínky, vyšší investiční pobídky a daňové úlevy. Tyto finance, které budou určené k přilákání cizích firem, samozřejmě musí najít ve svém státním rozpočtu. Jsou povinny zasáhnout na stranu výdajů a přesunout peníze ze sociálních výdajů na výdaje pro cizí firmy. Nastává i tlak na snižování mezd a platů, z čehož by měla plynout levnější pracovní síla.¹⁰

Hlavními argumenty, které figurují v rozhodování firem, do jaké země budou investovat, jsou vyhledávání zdrojů, nových a nenasycených trhů či důvod efektivity. Podle Švihlíkové právě faktor efektivity je nejpádnějším důvodem zřizování dceřiných společností. Efektivitu lze chápat jako nižší mzdové náklady, nižší ochranu životního prostředí (tj. ekologické limity), daňové prázdny apod.¹¹ Toto jsou výhody, které státy poskytují. Stává se, že firmy, kterým např. vyprší daňové prázdny, nezůstávají v zemi, ve které se nacházejí, ale snaží se vyhledat pro sebe lepší podmínky v jiných státech.

Nadnárodní firmy jsou podle neoliberální a liberální teorie na území států velmi žádoucí. Je důležité si uvědomovat fakt, že tyto firmy mají obrovskou výhodu právě v již zmiňované mobilitě a ve vytváření příznivých podmínek pro své podnikání, ve kterých se všechny státy předhánějí. Firma může uplatňovat následující strategii zvyšování zisku. Výrobu svého produktu přesune do země, která má nižší cenu práce, než mateřský stát. Zákazníky pro své produkty hledá naproti tomu v zemích s vysokou kupní silou (touto zemí může být samozřejmě i mateřská země, ze které firma odešla). Stává se též, že své daně přiznává a platí především ve státech, které mají nižší zdanění firem.¹² Tento postup způsobuje, že zisky, které vzniknou v zemích výroby a prodeje v nich nesetrvají a jsou odvedeny jinam např. do daňových rájů.¹³

⁹ TOMŠÍK, V. *Ekonomie a zdravý rozum*, 2011, s. 87, ISBN 978-802-5313-930.

¹⁰ KELLER, J. *Soumrak sociálního státu*, 2009, s. 39, ISBN 978-807-4190-179.

¹¹ Tamtéž, s. 139.

¹² Tamtéž, s. 37.

¹³ ŠVIHLÍKOVÁ, I. *Globalizace a krize: souvislosti a scénáře*, 2010, s. 139, ISBN 80-874-6101-0.

Joseph Stiglitz ve své knize píše o systému daní z příjmů, který byl uplatňován jako „nástroj zvýhodňování aktivit, které vláda považovala za společensky prospěšné.“ Také se ve Spojených státech amerických, které Stiglitz popisuje, prosadily výjimky v daňových zákonech, které vedly k tomu, že daňová povinnost z daně z příjmů znatelně poklesla. Samozřejmě, že lepší pozici měly hlavně právnické osoby, kterým se snáze legálně vyhýbá placení daní.¹⁴

U investičních pobídek dochází k minimálně dvojí ztrátě. Stát vydá ze svého rozpočtu investiční pobídku, které se ujme nějaký cizí investor, který ale poté, co by měl zaplatit daň z příjmů právnických osob, vykáže ztrátu, protože odvede zisk vytvořený v domácí zemi do daňového ráje a nezaplatí na dani z příjmů právnických osob vůbec žádné finanční prostředky. Lze konstatovat, pokud se tedy tento scénář naplní, že první ztrátou je vydání investiční pobídky a druhou ztrátou je nulový daňový výnos z daně z příjmů právnických osob. Čili investiční pobídky ve skutečnosti tlačí na další ztrátu, která je státu způsobena.

V České republice je v systému investičních pobídek nastavena hranice, jež značí možnost pobídku získat. Musí být splněna základní podmínka, tj. investice musí dosáhnout hodnoty minimálně 100 miliónů Kč. Již výše zmíněné argumenty dokazují, že za této situace mohou tyto předpoklady splnit pouze firmy s velkou zásobou kapitálu. Malé a střední podnikání proto nutně zaostává.

Podle analýzy investičních pobídek v České republice se zdanění firem s pobídkou pohybuje od roku 1998 do 2007 na 0% úrovni, zatímco zdanění firem bez pobídky se v témže sledovaném období pohybuje v rozmezí 34 – 24 %.¹⁵ Jak uvádí Schwarz, „Investiční pobídky snižují vybraným firmám daňové břemeno. Za jinak stejných okolností platí, že pobídky jedněm firmám jsou vykoupeny vyšším zdaněním ostatních daňových subjektů.“¹⁶

¹⁴ STIGLITZ, J. E. *Ekonomie veřejného sektoru*, 1997, s. 459, ISBN 80-716-9454-1.

¹⁵ SCHWARZ, J. et al. *Analýza investičních pobídek v České republice*, 2007, s. 19

¹⁶ Tamtéž, s. 17.

2 Daně v českém prostředí

Termínem daň se obecně rozumí „*povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu.*“¹⁷ Jedná se o největší příjem státního rozpočtu, který vláda může využít k placení svých výdajů nebo jiných opatření. Daně se mohou členit podle nejrůznějších hledisek např. dle způsobu uložení, dle progresu atd. V České republice resp. podle metodiky, kterou používá Ministerstvo financí, se daně klasifikují podle objektu. Podle tohoto rozdělení se daně třídí na daně z důchodu (daň z příjmů fyzických a právnických osob), ze spotřeby (daň z přidané hodnoty a spotřební daň) a z majetku (daň z nemovitosti, dědická, darovací, z převodu nemovitostí a silniční).¹⁸

Dalšími termíny, které je zapotřebí objasnit jsou plátce daně a poplatník daně. Plátce daně je subjekt, který daň vybírá a následně odvádí správci daně¹⁹ a má také odpovědnost za správnost odvodu. Poplatníkem je ta osoba, z jejíž finančních prostředků se daň skutečně platí.

Funkce daní

Jednou ze tří funkcí je funkce **alokační**. Její základ spočívá v tržním systému, který se-
lhává a stává se tak neefektivním. Jedná se v podstatě o možnosti doplnění resp. odnětí
peněz, které tržní prostředí nedokáže, resp. dokáže vygenerovat. Toto působení znamená
přelévání finančních prostředků např. z jednoho resortu hospodářství do určité oblasti,
u níž se peněz nedostává. Druhá funkce se nazývá **redistribuční** a spočívá v rozdělení
příjmů a bohatství, které dokázal trh vygenerovat, ale jsou považovány za nespravedlivě
roztříděné. To tedy znamená, že úlohou daní je transfer části příjmů od majetnějších lidí
k méně majetným. Třetí, **stabilizační** funkce, má svou užitečnost především v návaznosti
na hospodářský cyklus, kdy má zmírňovat jeho periodické kolísání.²⁰

¹⁷ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*, 2005, s. 9, ISBN 80-735-7092-0.

¹⁸ Tamtéž, s. 30.

¹⁹ Česko. Zákon č. 304 ze dne 23. července 2009 o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, 2010, s. 19, ISBN 978-80-7357-574-8.

Třídění daní

Odborná literatura charakterizuje několik možností, jak je možné daně rozčlenit. Přitom je toto členění důležité hlavně z hlediska správného pochopení obsahu daní. Nejvýznamnější klasifikace je:

podle dopadu	daně přímé	U těchto daní je možné zjistit, který konkrétní poplatník je zaplatí a nelze je převést na jinou osobu (důchodové a majetkové daně).
	daně nepřímé	Tuto daň nelze přesně vymezit pro konkrétního poplatníka, ale předpokládá se pouze možnost přesunu na jiného jedince (plátce) formou zvýšení hodnoty (univerzální a selektivní daně).
podle objektu	z důchodu ze spotřeby z majetku	
podle veličiny	kapitálové	Mezi tyto daně patří ty, které je možné stanovit jako stavovou veličinu např. daň z nemovitosti.
	běžné	Toto jsou daně, které se nedají vyjádřit pomocí stavové veličiny, ale lze je změřit za dané období např. důchodové daně.
podle adresnosti	osobní	Jsou to daně, které berou v úvahu platební neschopnost konkrétního subjektu, na něhož jsou uvaleny.
	in rem	Jediným rozdílem je, že tyto daně neberou v potaz onu schopnost zmíněnou výše.
podle druhu sazby	stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu	
	specifické	
	ad valorem (z daňového základu)	
podle daňového určení	státní vyšších územněsprávních celků municipální svěřené ²¹	

²¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, 2010, s. 20-23, ISBN 978-80-7357-574-8.

Pro tuto diplomovou práci je nejdůležitější členění podle progresu, které se spojuje s vnímáním jistého zaslouženého rozdělení zdanění mezi různé vrstvy společnosti, jež bývá pro toto dělení klasifikováno jako změna míry zdanění s nárůstem důchodu.

Odborná literatura rozlišuje tři základní druhy:

- Progresivní – roste-li důchod, roste i míra zdanění
- Proporcionální – roste-li důchod, míra zdanění je neměnná
- Regresivní – roste-li důchod, míra zdanění klesá

Je nutné poukázat na skutečnost, že se jedná o relativní veličinu. Bohatí mohou zaplatit více na dani relativně oproti chudým. Míra zdanění neboli podíl daně, kterou platí konkrétní jedinec na jeho důchodu, musí být vnímána právě relativně. Tato skutečnost poté posuzuje měřítko spravedlnosti ve zdanění. Opět se pouze jedná o relativní spravedlnost, neboť každý jedinec vnímá zdanění svého důchodu jiným způsobem.

2.1 Státní rozpočet

Státní rozpočet je jedním ze základních nástrojů, které má vláda k dispozici. Má podobu účtu, který je rozdělen na stranu příjmů a výdajů. Kotlán s Klikovou definují státní rozpočet jako: „*centralizovaný peněžní fond, který vytvářejí, rozdělují a používají ústřední orgány státní správy.*“²² V České republice se státní rozpočet schvaluje úplně stejným legislativním postupem jako každý zákon. Musí ho tedy navrhnout vláda, schválit Poslanecká sněmovna a Senát a nakonec stvrdí jeho platnost prezident svým podpisem (pro rok 2011 je to zákon č. 433/2010 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2011).

Státní rozpočet je součástí většího celku, jenž se nazývá veřejným rozpočtem. Tento se poté rozděluje podle toho, do jakého typu správy příjmy, které se vyberou, směřují. Mohou to být rozpočty státu (státní rozpočet), obcí či měst (municipální), vyšších územně samosprávních celků (kraje) nebo to mohou být příjmy do veřejných fondů. Příjmy těchto veřejných rozpočtů lze rozlišovat na čtyři skupiny.

²² KLIKOVÁ, Ch. a I. KOTLÁN. *Hospodářská politika*, 2013, s. 141, ISBN 80-865-7204-8.

Daň, jež je vybírána se stává nejmasivnějším typem příjmu. Lze definovat daň jako jednostranný přesun peněžních prostředků od privátního sektoru do sektoru veřejného.²³ Platba, jež je uvedena, představuje a splňuje dvě základní vlastnosti. Jednak musí být neúčelová a jednak neekvivalentní. Neúčelovost znamená, že u vybrané daně není stanovena použitelnost. Není jednoznačně naplánováno upotřebení vybraných peněžních prostředků. S druhou vlastností je spojena nemožnost subjektu, jenž daň zaplatí, nabýt za tuto platbu jakoukoliv protihodnotu.

Poplatek je definován oproti dani odlišně. Rozdílnosti jsou především v účelovosti a dobrovolnosti. Je přesně stanoveno, jakou protihodnotu za zaplacení poplatník získá a je na jeho vůli, zdali poplatek zaplatí či nikoliv. Hranice mezi rozlišením poplatku a daně je ale velice tenká. V praxi se objevují daň/poplatky, které jsou jistou kombinací vlastností. Stává se tedy, že je hybrid zároveň povinný a účelový, tedy jedna charakteristika daně a jedna poplatku.

Dalším typem je **půjčka**, kterou mohou získat vlády, územně samosprávné celky nebo například i města, jako úvěr u komerčních bank. Nejčastěji se tento typ vyskytuje ve spojení s realizací a financemi na předem stanovený projekt. Forma půjčky nemusí být nutně úvěr, ale také je před státním aparátem možnost tzv. emise státních či municipálních dluhopisů.

Posledním typem je **dar**. Je to složka veřejného rozpočtu, u které je možná nejen peněžní, ale i hmotná forma, např. se může jednat o nemovitost. Eventuálně lze poskytnout finanční dar. Snoubí v sobě vlastnosti účelovosti i neúčelovosti a musí se jednat o dobrovolný akt dárce vůči obdarovanému.²⁴

2. 1.1 Příjmy státního rozpočtu

Pokud se jedná o příjmy státního rozpočtu, lze vyčíst podle údajů Ministerstva financí ČR, že tyto příjmy pro rok 2011 činily 1.012,8 mld. Kč. Současná metodika členění příjmy na daňové, nedaňové, kapitálové a na přijaté transfery. Svým objemem převládají daňové, které tvoří naprostou většinu všech příjmů, které státní aparát vybere. Mezi něž patří

²³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, 2010, s. 15, ISBN 978-80-7357-574-8.

²⁴ Tamtéž, s. 18.

všechny daně, které jsou obsaženy v daňové soustavě a připočítávají se k nim i správní poplatky, clo a pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti. Příjmy z daní tvoří v průměru 89 % všech příjmů státního rozpočtu (průměr za roky 2002 – 2011). V roce 2011 se vybral výnos 890 mld. Kč, převedeno na procentuální vyjádření 88 % z celkové sumy.

V pořadí druhou největší část na celkovém souhrnu tvoří přijaté transfery. Jedná se ve skutečnosti o dotace, které přitekly do státního rozpočtu a to jak s investičním, tak i s neinvestičním charakterem. Ve sledovaném období byl výběr 94 mld. Kč, což činí 9 %.

Mezi nedaňové příjmy patří výnosy, které byly vytvořeny vlastní činností, dále to mohou být sankční platby a vrácené transfery, zisk z prodeje majetku či přijaté splátky od subjektů, kterým státní administrativa půjčila. V roce 2011 tvořily 25 mld. Kč, což znamená 2,6 % z celkové přijaté sumy. Nejmenší položkou, která se podílí na plnění státního rozpočtu, jsou kapitálové příjmy, jichž se vybralo 2,3 mld. Kč. Tato suma nedosahuje ani 0,5 % z celkového výběru.

Pokud je pozornost zaměřena na daňové příjmy, které přinášejí největší výběr a mají též samozřejmě největší podíl na celkové vybrané sumě, je zapotřebí informovat o tom, které konkrétní daně, poplatky či pojištění jsou zastoupeny nejvíce. V roce 2011 bylo položkou, která měla největší výběr, **pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti** (36% z celkových příjmů). Pokud se ovšem zacílí pouze na daňovou soustavu, s velkou převahou jsou nejvíce vybranými daněmi **nepřímé daně**. Daň z přidané hodnoty tvoří absolutně nejvyšší výběr ze všech daní (18,9%). Druhá je spotřební daň a následují daně důchodové. Majetkové a ostatní daňové příjmy reprezentují mizivou procentuální část vzhledem k celkovému úhrnu.

Podle Ministerstva financí a jeho dokumentů, které sledují plnění státního rozpočtu je největším příjmem do státního rozpočtu pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti. Tento příspěvek je placen jak osobami fyzickými, tak i osobami právnickými. Neboli zaměstnanci i zaměstnavateli. Větší podíl leží na straně zaměstnavatelů a činí 25 %, zatímco u zaměstnance je tomu méně a to přesně 6,5 %, u OSVČ se pohybuje minimální příspěvek na hranici 1.890 Kč, ale velmi často se mění. Výpočet minimální zálohy je slo-

žitý a pro diplomovou práci představuje velmi okrajovou záležitost, tudíž ho není nutné uvádět.

2. 1.2 Výdaje státního rozpočtu

Pro ucelenost je lepší se opět zaměřit na rok 2011 a prozkoumat výdaje státního rozpočtu. Podle závěrečného účtu Ministerstva financí ČR se rozdělují výdaje na běžné a kapitálové. Mezi běžné výdaje se řadí především platy a transfery neinvestičního charakteru, kapitálové poté zahrnují ty s investičním charakterem.

Celkové výdaje činily 1.155 mld. Kč. Sumarizace všech běžných výdajů činila za sledovaný rok 1.036 mld. Kč. Tato částka se podílí 89 % na celkové sumě všech utracených finančních prostředků, zatímco výlohy s investičním charakterem zabírají pouze 11 % celkové sumy, v absolutním vyjádření cca 119 mld. Kč. Největší podíl na běžných výdajích mají neinvestiční transfery obyvatelstvu, tzn. sociální dávky apod. a také neinvestiční transfery veřejným rozpočtům územní úrovně.

V makroekonomické teorii existují tři typy státního rozpočtu. Může nastat situace, v níž objem příjmů převýší objem výdajů, takto sestavený rozpočet se nazývá přebytkový. Eventuálně by mohl přijít stav, který ve své podstatě obsahuje větší výdaje než příjmy, tento rozpočet by se nazýval schodkový. Posledním možným případem je stanovení příjmů a výdajů sobě naroveň, poté se jedná o vyrovnaný státní rozpočet. Obecně poté platí, že v souvislosti s typem rozpočtu lze posuzovat finanční hospodaření vlády.²⁵

Českou republiku pokaždé vedla vláda, která sestavila schodkový rozpočet v každém roce. Výjimkami jsou roky 1993, 1994 a 1995, v nichž byl rozpočet přebytkový. V ostatních letech až po současnost je možné vyzorovat, že deficitní rozpočet se stal jakýmsi trendem.

2.2 Daň z příjmů

Tato daň je skupinou dvou různých daní. První kategorie je tvořena daní z příjmů fyzických osob a druhou jsou daně z příjmů právnických osob. Především je potřeba si uvědo-

²⁵ OCHRANA, F., J. PAVEL a L. VÍTEK. *Veřejný sektor a veřejné finance: financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*, 2010, s. 85, ISBN 978-80-247-3228-2.

mit, že tato daň nemá příliš správný název, neboť tyto osoby, jak už fyzické či právnické, nezdaňují své příjmy, ale fakticky své zisky.²⁶

Srovnání těchto veličin podává informaci o výběrech finančních prostředků od fyzických a právnických osob. Tabulka ukazuje příjmy v mld. Kč, které byly vybrány během let 2002 – 2011.

Tab. 1 Daňové příjmy státního rozpočtu z daní z příjmů

Rok	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
DPFO	82,11	88,63	95,21	94,77	91,59	102,14	94,96	85,65	87,49	90,61
DPPO	76,91	84,27	85,50	100,27	95,47	114,75	127,17	83,34	86,30	82,30

Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu.

Z tabulky vyplývají příjmy v jednotlivých letech pro státní rozpočet z daní z příjmů. Interesantní přitom je, že v letech 2002 – 2004 převýšily vybrané finanční prostředky od fyzických osob vybrané finanční prostředky od osob právnických. Tato skutečnost se s následujícím obdobím čtyř let inverzně změnila. Od roku 2009 se ale opět přihodilo, že více peněžních prostředků inkasuje státní rozpočet od fyzických osob. Přesouvá se tedy daňová zátěž na fyzické osoby.

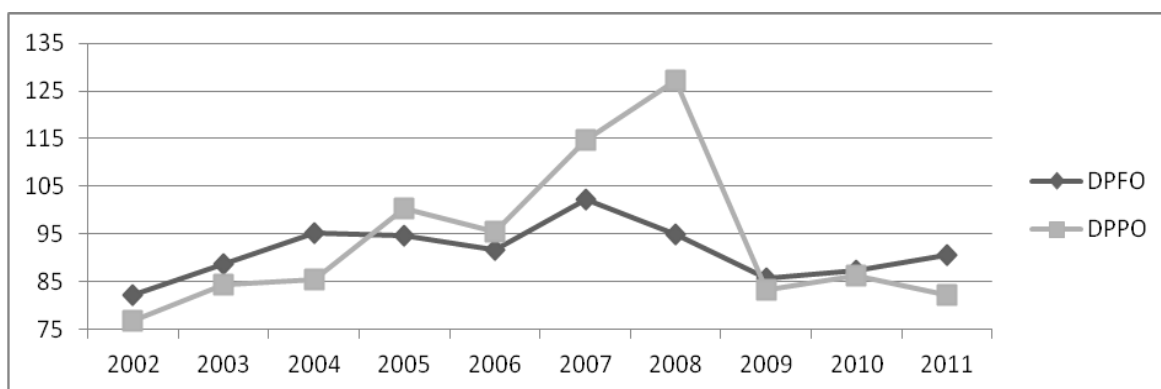
Lépe tento fakt ilustruje graf, který zachycuje vývoj inkasa z obou sledovaných daní během deseti let. Údaje na vertikální ose jsou v mld. Kč. Je evidentní, že příjem z daně z příjmů fyzických osob byl v podstatě konstantní s výjimkou roku 2007, ve kterém se vybralo nejvíce, průměrný výnos činil 91 mld. Kč. U daně z příjmů právnických osob byla situace zcela opačná, protože výnos v průběhu sledovaného období se velmi pozměňoval. Nejvyšší příjem státní kasa zaznamenala v roce 2008, kdy výnos činil 127 mld. Kč, oproti předcházejícímu roku to tedy znamenalo nárůst o 12 mld. Kč, zatímco následující rok byl výběr nižší o 44 mld. Kč.

Charakteristiky variability se nejčastěji měří podle směrodatné odchylky (σ) a rozptylu (σ^2). Těmito vlastnostmi se měří míra variability. U souboru DPFO dosahují tyto charakte-

²⁶ HAMERNÍKOVÁ, B. a A. MAAYTOVÁ. *Veřejné finance*, 2007, s. 125, ISBN 978-807-3573-010

ristiky hodnot: $\sigma = 5,74$ a $\sigma^2 = 32,97$ u druhého souboru DPPO tyto hodnoty jiné a to: $\sigma = 16,12$ a $\sigma^2 = 259,97$.

Při komparaci charakteristik variability obou souborů, tedy daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob lze spatřovat, že variabilita je větší u souboru daně z příjmů právnických osob a potvrzuje se tak domněnka o větší proměnlivosti hodnot v druhém jmenovaném souboru.



Obr. 1 Vývoj celkového výnosu z daní z příjmů

Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu.

Údaje z Ministerstva financí ČR popisují vývoj celkových daňových příjmů v období 10 let. Tabulka č. 2 ukazuje celkové příjmy, celkové daňové příjmy a celkové daňové příjmy státního rozpočtu v jednotlivých letech v řádu mld. Kč. Třetí veličina je zbavena o výnosy z příspěvku na sociální pojištění, cla apod. Tyto příspěvky jsou zahrnuty ve druhé veličině ve třetím sloupci tabulky. Je možné vyzorovat, že příjmy státního rozpočtu neustále ve sledovaném období stoupají, výjimku tvoří pouze rok 2009, kdy nastal pokles, důvodem byl nejmenší výběr celkových příjmů.

Tabulka celkových příjmů je rozdělena na jednotlivé souhrnné příjmy. Celkové příjmy jsou skutečně vybrané finanční prostředky, které jsou evidovány na příjmové straně státního rozpočtu. Součástí této skupiny jsou též celkové daňové příjmy, které, jak už název napovídá, značí výběr daní. Posledním sloupcem se rozumí příjmy, které skutečně putují do státního rozpočtu, neboť některé příjmy zůstávají u výběrčího. Tabulka demonstruje vývoj všech třech skupin v jednotlivých letech sledovaného období. Lze si povšimnout, že

jediným slabým rokem byl rok 2009, kdy se vybralo vůbec nejméně ze všech let. Tento fakt, lze přičíst nejhoršímu dopadu krize a tím sníženým příjmům ze všech daní.

Tab. 2 Celkové příjmy v mld. Kč

Rok	Celkové příjmy	Celkové daňové příjmy	Celk. daňové příjmy SR
2002	704,97	626,00	369,52
2003	699,66	668,00	395,95
2004	769,21	718,00	424,70
2005	866,46	771,00	460,43
2006	923,06	802,00	469,19
2007	1025,88	900,00	533,51
2008	1044,10	930,00	544,39
2009	974,61	833,00	485,36
2010	1000,38	863,00	508,02
2011	1012,76	890,00	523,43

Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu.

2. 2.1 Počet fyzických a právnických osob v podnikání

Součet všech ekonomických subjektů, které provozují podnikání, je pro ekonomickou situaci v každém státu na světě stěžejní statistikou, která musí být sledována z několika důvodů. Pomáhá ve sledování vývoje a také v boji s nezaměstnaností apod. Je nutné mít přehled o podnikatelích také z hlediska daňové správy.

Pro Českou republiku je možné užít údaje Českého statistického úřadu (dále ČSÚ). Je možné se zaměřit na celkový počet ekonomických subjektů, jež jsou v daném tržním prostředí přítomní. Databáze obsahuje tabulku ekonomických subjektů rozdělených podle právní formy. Záznamy jsou od roku 2007 do roku 2012. Tabulka je též rozdělena na tzv. registrované subjekty a subjekty typu statistický podnik.

Rozdíl mezi těmito termíny je významný. Zatímco statistický podnik je subjekt, který vykazuje aktivitu, tak u druhého, jak již název napovídá, je aktivita nezjištěna resp. součástí registrovaných subjektů jsou osoby (fyzické i právnické), které nemusí vykazovat žádnou aktivitu nebo u nich nebyla zjištěna. Zatímco rozdělení právní formy u fyzických osob je

vcelku jednoduché, u právnických osob je velmi mnoho variant a toto členění se stává složitějším.

Fyzické osoby se dělí na osoby podnikající na základě živnostenského či jiného zákona anebo osoby podnikající v zemědělství, k tomuto se ještě sleduje, zdali podnikající ekonomický subjekt je zapsán v obchodním rejstříku či nikoliv. Co se týče právnických osob, je v největším počtu zastoupena právní forma společnosti s ručením omezeným, druhou nejpočetnější skupinou jsou zahraniční osoby a třetím jsou akciové společnosti.

Tab. 3 Počet ekonomických subjektů v podnikání

Rok	Registrované subjekty		Statistické subjekty	
	FO	PO	FO	PO
2007	1 928 511	553 352	921 746	303 117
2008	1 957 502	594 647	987 863	357 726
2009	1 936 301	634 310	1 008 347	337 838
2010	1 969 590	667 961	1 019 374	380 609
2011	2 007 483	695 961	1 054 894	406 307
2012	2 005 727	721 927	1 065 117	448 439

Zdroj: Veřejná databáze ČSÚ. [Http://vdb.czso.cz/vdbvo/uvod.jsp](http://vdb.czso.cz/vdbvo/uvod.jsp).

Databáze ukazuje přirozeně i celkové počty fyzických a právnických osob, které provozují podnikání. Fyzické osoby jako podnikatelé jsou zastoupeny více, než osoby právnické. Největší podíl u fyzických osob je živnostníků, kteří tvoří v průměru 90 % ze všech fyzických osob. Naproti tomu u právnických osob je nejrozšířenější společnost s ručením omezeným (58 %) a tzv. zahraniční osoba (14 %).

Registrovaných subjektů je logicky více než těch statistických (byla u nich zjištěna aktivita). Lze se zaměřit na tabulku, ze které je možné vyčíst, že z registrovaných subjektů se vytřídí v průměru 47,2 % subjektů, které jsou vedeny jako pasivní. U fyzických osob je překvapivé, že např. v roce 2007 bylo statistických subjektů o milión méně, než registrovaných. Znamená to tedy, že milión fyzických osob registrovujících se jako podnikatelé jsou neaktivní nebo u nich zjištěna aktivita nebyla. Stejný nešvar byl zaznamenán i u osob právnických. Zde se rozdíl mezi registrovanými a statistickými podniky pohybuje přibližně na 270 tisících.

Při pohledu na složení právnických osob je zajímavá především zahraniční osoba. Tato forma podnikání je druhá nejrozšířenější podle ČSÚ a registrované subjekty jsou opět samozřejmě větší než ony statistické. Nicméně právě je pozoruhodné, že subjektů určených pro zapracování do databáze je o 38 % méně (rok 2007). To znamená, že u zbylé procentuální části nebyla zjištěna aktivita. Tento stav od daného výchozího roku zaznamenal nárůst až na loňských 52 %. To tedy znamená, že více než polovina registrovaných subjektů nejeví žádné známky aktivity. Je nutné uznat, že se zvyšoval absolutní počet zahraničních firem v každém roce oproti roku předchozímu, přesto množství zahraničních osob, které vykazují aktivitu, poprvé od roku 2007 v roce 2012 klesl o 1.265 zahraničních osob.

V kontextu s výběrem daní se jeví jako zajímavé především zvětšující se počet právnických i fyzických osob v čase, ale výběr daně je značně variabilní. Vysvětlením může být především vykazování ztráty z podnikání, kdy subjekty nevykážou zisk a neplatí daň z příjmů. V roce 2009, kdy se v České republice projevila krize a klesl i výběr daně, zaznamenala daň z příjmů právnických osob hrubý propad, který byl patrně způsoben i menším počtem právnických osob o cca 20 tisíc. V dalších letech počet těchto osob narůstal, ale výběr daně již nebyl na takové úrovni. Přestože počet právnických osob v roce 2012 je větší, než v roce 2008, výběr na dani z příjmů byl v roce 2008 právě na historicky nejvyšší úrovni a od té doby pouze klesá.

Ve sledovaném období lze konstatovat, že celkový počet obou osob se neustále zvyšuje. U registrovaných ekonomických subjektů toto tvrzení je platné v každém sledovaném roce u obou osob a u druhého souboru tj. statistické subjekty není tento výrok v souladu pouze v roce 2009 u právnických osob. Z makroekonomického pohledu jsou důležitějšími údaji data, která ukazují kvantitu ve statistických subjektech, neboť právě tyto jsou aktivní. U podnikajících osob se projevuje stav, při kterém nastává určitý paradox. Při zaměření na podnikající fyzické osoby je tento protiklad naprosto zřetelný, neboť výběr u osob samostatně výdělečně činných neustále klesá. U právnických osob není tento rozpor příliš patrný, ale nastává také, neboť i při zvyšujícím se počtu osob inkaso z daně z příjmů právnických osob příliš neroste.

2. 2.2 Podíl daně z příjmů

Největší pozornost je věnována dani z příjmů fyzických osob a tzv. korporátní dani (v České republice známé jako dani z příjmů právnických osob). Tabulka pod odstavcem zaznamenává celkový výběr daně z příjmů a také celkový výběr daně z příjmů rozčleněný podle osob. Zajímavým se stává především podíl daně z příjmů na celkových příjmech (pátý sloupec), který se v posledních třech letech pohybuje mírně nad 17% hranicí, neboť tento údaj zaznamenává povětšinou období pokles, výjimku tvoří velmi marginální nárůsty o velikosti několika málo procent. V porovnání s celkovými příjmy, které jsou, jak již bylo řečeno, v neustálém růstu (výjimka rok 2009), je podíl daně z příjmů značně variabilní a obtížně předpověditelný.

Tab. 4 Daň z příjmů a její podíl na celkových příjmech

Rok	DPFO	DPPO	DP celkem	Podíl DP na celkových příjmech
2002	82,11	76,91	159,02	22,56 %
2003	88,63	84,27	172,90	24,71 %
2004	95,21	85,50	180,71	23,49 %
2005	94,77	100,27	195,04	22,51 %
2006	91,59	95,47	187,06	20,27 %
2007	102,14	114,75	216,89	21,14 %
2008	94,96	127,17	222,13	21,27 %
2009	85,65	83,34	168,99	17,34 %
2010	87,49	86,30	173,79	17,37 %
2011	90,61	82,30	172,91	17,07 %

Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu.

Vývoj, se kterým se potýká současná ekonomika České republiky, zaznamenává značný rozvoj především v poklesu daní z příjmů právnických osob. Od nejvyššího výběru daně z příjmů právnických osob v roce 2008 následující rok klesl výběr daně o 43 mld. Kč, zatímco počet registrovaných právnických osob vzrostl skoro o 40 tis. subjektů, oproti roku předchozímu. Nastává tedy určitá protismyslnost, na jedné straně roste počet registrovaných ekonomických subjektů neboli právnických osob, na druhé straně inkaso na dani z příjmů právnických osob je značně variabilní. Znamená to tedy, že sice neustále roste počet registrovaných právnických osob, ale mění se vybrané peněžní prostředky na dani

z příjmů právnických osob. Vysvětlení tohoto jevu by mohlo tkvít v možnosti korporací a firem vykazovat ztrátu, z níž nelze stanovit daň z příjmů. Otázkou zůstává, kterým způsobem se ona ztráta přihodí.

2. 2.3 Daň z příjmů fyzických osob

Na začátku této kapitoly je nutné vysvětlit pojem fyzická osoba. Z tematického pohledu této diplomové práce se musí odmyslet od občanského zákoníku a soustředit se na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v němž je uvedeno, že za fyzickou osobu se považuje osoba, zjednodušeně řečeno, která je v pracovním poměru vůči zaměstnavateli nebo samostatně podniká.²⁷

Tato daň zahrnuje veškeré příjmy (peněžní i nepeněžní), které fyzická osoba za určité zdaňovací období vykáže. Podle výše uvedeného zákona jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob:

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6),
- b) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7),
- c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- d) příjmy z pronájmu (§ 9),
- e) ostatní příjmy (§ 10).²⁸

Lze konstatovat, že příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy, které plynou zaměstnancům z pracovněprávního, služebního či členského vztahu při výkonu práce. Funkčním požitkem jsou míněny platy zákonodárců, státních úředníků a jiných činitelů státního aparátu a soudců s výjimkou platu prezidenta republiky. Dále jsou funkčním požitkem odměny za výkon funkce v orgánech obcí, územní samosprávy, státních orgánech apod.²⁹ Tento výpis se týká § 6.

V § 7 jsou uvedeny fyzické osoby, které mají příjmy ze samostatného podnikání a podnikají na základě živnostenského oprávnění nebo jiného oprávnění k provozování činnosti. Těž do této skupiny patří příjmy ze zemědělské výroby apod. a podíly na zisku společníků

²⁷ Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ Tamtéž.

²⁹ Tamtéž.

veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti. § 8 zahrnuje např. podíly na zisku, úroky a výhry apod. V § 9 se nachází příjmy z pronájmu nemovitostí i movitých věcí. Ostatní příjmy (§ 10) obsahuje např. příjmy z příležitostných činností.³⁰

Od roku 1993 zaznamenala daň z příjmů fyzických osob značnou variabilitu. Až do roku 2007 se používal systém progresivního zdanění. Nejprve je nutné vysvětlit pojem progresivní daň. Tento termín znamená, že jedinec, jenž má vyšší daňový základ, odvádí též do státního rozpočtu vyšší procento na dani. Tato progresivita se vyznačuje ve vytyčení daňových pásem, která jsou ohraničena výší příjmů. Jako příklad těchto pásem lze použít následující tabulku, která pojednává o pásmech v roce 2004.

Z makroekonomického hlediska slouží progresivní daň jako tzv. vestavěný stabilizátor fiskální politiky. Princip tohoto vestavěného stabilizátoru je patrný především v období recese. V tomto období klesají mzdy a ostatní příjmy a tím se jednotlivec přesouvá do daňového pásma s nižší daňovou sazbou. Samozřejmě, že paralelně toto funguje i v období hospodářského růstu.³¹

Tab. 5 Daňová pásma v roce 2004

Základ daně		Daňová sazba
od	do	
0	109 200	15 %
109 200	218 400	20 %
218 400	331 200	25 %
331 200	a více	32 %

Zdroj: Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Tento systém byl v roce 2008 nahrazen systémem proporcionální daně. Tato změna znamenala, že pro každou fyzickou osobu, bez ohledu na výši vykázaných příjmů, platí stejná sazba daně. V České republice je již od roku 2008 sazba totožná a činí 15 %.

Tabulka ukazuje vývoj sazby DPFO od roku 1993 až do roku 2013. Záměrně tabulka znamená, v případě progresivní daňové sazby, pouze nejvyšší výši sazby, protože ostatní

³⁰ Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

³¹ KLIKOVÁ, Ch. a I. KOTLÁN. *Hospodářská politika*, 2013, s. 141, ISBN 80-865-7204-8.

pásma nejsou pro tuto diplomovou práci příliš podstatná. Z tabulky je možné vyčíst variabilitu sazby daně v jednotlivých letech.

Tab. 6 Maximální daňová sazba v jednotlivých letech

Rok	Daňová sazba
1993	47 %
1994	44 %
1995	43 %
1996 - 1999	40 %
2000 - 2007	32 %
2008 - 2013	15 %

Zdroj: Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

K dodržení kompletnosti je třeba uvést, že v letech 1993 – 2005 nezaznamenala minimální daňová sazba žádnou změnu, zůstala na hranici 15 %, která je dodržena i v současnosti. Výjimku tvoří roky 2006 a 2007, kdy se spodní mez sazby pohybovala na 12 %. Tendence ke snižování byla zachována i v případě daňových pásem, kterých bylo zpočátku šest (do roku 1995), poté se jejich počet snížil o jedno (do roku 1999) a od roku 2000 byla pásma omezena na svém počtu opět o jedno až do roku 2008, kdy začala platit proporcionální daň, která platí do současnosti.

Výpočet daně z příjmů fyzických osob

- V letech 1993 – 2005

Stanovení základu daně probíhalo přes určení všech příjmů, které dotyčná fyzická osoba v průběhu zdaňovacího období vydělala, tj. § 6-10 zákona č 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Od takto stanoveného základu daně se odečetly nezdanitelné částky a odčitatelné položky. Výsledný rozdíl se zaokrouhlil na celé sto koruny směrem dolů a vynásobil se sazbou daně, jež se určovala dle daňového pásma, do něhož spadala výše základu daně.

Výpočet použitý v diplomové práci: $ZD - \text{sleva na poplatníka} = \text{UZD}$

$\text{UZD} \times \text{sazba daně} = \text{výsledná daňová povinnost}$

- V letech 2006 a 2007

Základ daně (stanovený stejným způsobem, viz výše) se ponížil o odčitatelné položky, takto stanovený upravený základ daně se zaokrouhlil na celé sto koruny směrem dolů a vynásobil sazbou daně. Sazba daně se opět stanovila podle daňových pásem. Od výsledné daně uplatnil poplatník slevu na dani či daňové zvýhodnění tím, že ji odečetl od výše daně. Výsledkem byla daň po uplatnění slev.

Použitý výpočet v diplomové práci je tudíž: $ZD - 0 = UZD \times \text{sazba daně} - \text{sleva na poplatníka} = \text{daňová povinnost}$

- Od roku 2008

Výpočet se prakticky nezměnil s výjimkou zavedením instituce superhrubé mzdy. Tento termín znamená, že příjem, jenž spadá do § 6, je vynásobený koeficientem 1,35 resp. 1,34.

2. 2.4 Daň z příjmů právnických osob

Občanský zákoník v druhém oddílu § 18 odst. 2 vyjmenovává pojem právnická osoba jako:

- a) sdružení fyzických nebo právnických osob
- b) účelová sdružení majetku
- c) jednotky územní samosprávy
- d) jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon³²

Přestože má právnická osoba způsobilost mít práva a povinnosti musí za ni samozřejmě jednat osoba či osoby fyzické, které jsou v jejím vedení v tzv. statutárních orgánech. Jak již bylo uvedeno u fyzické osoby, nejdůležitější je jakým způsobem termín právnické osoby pojímají daňové zákony, konkrétně potom zákon č 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ve druhé části, která začíná § 17, ve kterém je definováno, že poplatníkem jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, organizační složky státu, podílové fondy a další.

Aby bylo možné na poplatníka aplikovat tento zákon, je nutné, aby měl své sídlo na území České republiky, poté se daň vztahuje jak na příjmy, které vznikly na území České republiky, tak i na příjmy, které byly utrženy v zahraničí. V odst. 4 je zmíněna významná skutečnost, která informuje o poplatnících, kteří nemají sídlo na území České republiky. Ta-

³² Česko. Zákon č. 89 ze dne 22. března 2012 občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů.

koví poplatníci mají daňovou povinnost pouze z příjmů, které byly vytvořeny na území České republiky.³³ Zdaňují se všechny příjmy a výnosy, které firma vydělá na základě podnikání. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok či hospodářský rok.

Sazba daně z příjmů právnických osob zaznamenala od roku 1993 velikou proměnlivost. Daňová sazba v minulosti klesala téměř každoročně s několika výjimkami, kdy se tarif neměnil. Na tuto skutečnost poukazuje tabulka, která podává ucelený obraz všech změn, které zaznamenala sazba daně z příjmů.

Tab. 7 Sazba daně v jednotlivých letech

Rok	Daň z příjmů PO
1993	45 %
1994	42 %
1995	41 %
1996 - 1997	39 %
1998 - 1999	35 %
2000 - 2003	31 %
2004	28 %
2005	26 %
2006 - 2007	24 %
2008	21 %
2009	20 %
2010 - 2013	19 %

Zdroj: Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Stanovení této daně je v praxi složitější a přináší více komplikací, než je tomu v případě daně z příjmů fyzických osob. V současnosti se vypočítává tato daň následujícím způsobem. Pro správné vyměření daně je podstatné kvalitně vést účetnictví a zaznamenávat své náklady a výnosy, jež firmě vzniknou během provozování své podnikatelské činnosti.

Náklady a výnosy se rozčleňují podle účetní osnovy na tři základní skupiny: provozní, finanční a mimořádné. Po skončení hospodářského roku je důležité zjistit, jaké výše dosáhly výnosy a náklady a odečíst tyto dvě hodnoty, samozřejmě v uvedeném pořadí. Rozdílem těchto dvou veličin vyvstane účetní hospodářský výsledek. Od takto zjištěného účetního

³³ Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

stavu se odečítají výnosy, které do základu daně nevstupují (jsou to příjmy, které nejsou předmětem daně § 18, příjmy osvobozené § 19 a také příjmy uvedené v § 23 (zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), přičítají se náklady, které nejsou daňově uznatelné (všechny tyto náklady jsou vyjmenovány v § 25 téhož zákona), a poté následuje přičtení resp. odečtení další korekce nákladů a výnosů. Tímto pojmem je především myšlen rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy a také rozdíl mezi účetními a daňovými zůstatkovými cenami. Pokud jsou rozdíly obou hodnot kladné resp. záporné, výsledek se přičítá, resp. odečítá. Součet všech výše uvedených hodnot dává společně dohromady základ daně.

Od základu daně se poté odečítají odpočty, které převážně představují **daňovou ztrátu**, již právnická osoba může rozpouštět v dalších pěti zdaňovacích obdobích, **hodnotu darů**, které jsou poskytnuty na veřejně prospěšné účely, či dary obcím apod., též lze uplatnit **odpočet na výdaje**, které byly uhrazeny v souvislosti s výzkumem a vývojem např. na výzkum nových technologií. Rozdíl mezi základem daně a odpočty se zaokrouhlí na celé tisíce koruny směrem dolů a vynásobí se sazbou daně, výsledkem je stanovená výše daně.³⁴

Daň se také může ponížít o slevy na dani. Jedná se o slevy, které jsou poskytnuty v důsledku zaměstnávání lidí se zdravotním postižením a s těžším zdravotním postižením. V prvním případě je sleva ve výši 18.000 Kč, u druhé možnosti sleva činí 60.000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance.³⁵

Výpočet daně z příjmů právnických osob

1. Prvním krokem je stanovení výsledku hospodaření:

Výnosy (6. účtová třída) – Náklady (5. Účtová třída) = *Účetní výsledek hospodaření*

2. Druhý krok zahrnuje stanovení základu daně:

Účetní výsledek hospodaření + náklady daňově neuznatelné –
výnosy nezahrnované do ZD ± rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy = ZD

³⁴ Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

³⁵ Tamtéž.

3. Od základu daně se odečtou odčitatelné položky a takto snížený základ daně se vynásobí sazbou daně z příjmů právnických osob.

$$(ZD - \text{odčitatelné položky}) \times \text{sazba daně} = \text{daň z příjmů}$$
4. Výslednou daň z příjmů je možné ještě ponížit o slevy na dani či k ní připočíst nebo odečíst daň z příjmů odloženou.

2. 2.5 Příjmy státního rozpočtu z daní z příjmů

Pro státní rozpočet je samozřejmě výběr daní velmi důležitý, neboť právě tyto příjmy jsou pro státní kasu nepostradatelné. I když daně z příjmů nepatří mezi příjmy s největším objemem vybraných peněžních prostředků, jsou důležitým přínosem, protože jejich inkaso tvoří v průměru 20 % z celkových příjmů a přinesly do státního rozpočtu průměrně 185 mld. Kč. Tyto průměry jsou za roky 2002 – 2011. Tabulka ukazuje příjem daně z příjmů fyzických osob v rozmezí let 2002 – 2011. Tento příjem je rozvržen podle metodiky, kterou používá Ministerstvo financí ČR a zachycuje vybraný daňový příjem ze závislé činnosti (v tabulce ZČ), ze samostatně výdělečné činnosti (SVČ) a kapitálový výnos (KV).

Tab. 8 Příjmy z daně z příjmů fyzických osob

Rok	Příjem z DPFO			DPFO celkem
	ZČ	SVČ	KV	
2002	64,78	12,22	5,11	82,11
2003	70,81	12,35	5,47	88,63
2004	76,78	13,41	5,02	95,21
2005	76,35	13,90	4,52	94,77
2006	77,01	9,34	5,24	91,59
2007	87,20	8,89	6,05	102,14
2008	78,53	9,20	7,23	94,96
2009	75,71	2,88	7,06	85,65
2010	76,25	4,14	7,10	87,49
2011	81,39	1,52	7,70	90,61

Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu.

Z tabulky je možné vyčíst strukturu tohoto daňového příjmu. Největší část tvoří příjem ze závislé činnosti. Jedná se o zdanění především zaměstnanců, kteří jsou

v pracovněprávním vztahu vůči svému zaměstnavateli. Zatímco výnos ze závislé činnosti činil v průběhu sledovaného období v průměru 76 mld. Kč, výběr od osob, které provozují samostatně výdělečnou činnost, se zmenšil. V roce 2011 byl absolutně nejmenší z celého sledovaného období.

2.3 Prominutí daně z příjmů

Je možné, že fakt přesunu daňové zátěže spočívá na institutu prominutí daně a prominutí příslušenství daně. Tyto dva pojmy budou vysvětleny níže.

Mezi příslušenství daně patří zejména úroky, penále, pokuty a náklady řízení. Ekonomické subjekty, ať už to jsou fyzické či právnické osoby, mohou být stíženy v daňovém řízení pokutou nebo penále. Toto příslušenství zvyšuje daňovou povinnost daňového subjektu. Orgány veřejné moci, které jsou vyjmenované v zákoně, mohou prominout příslušenství daně nebo přímo celou daň, ekonomický subjekt nemá poté daňovou povinnost a tudíž nemusí hradit daň.³⁶

Pro prominutí příslušenství či prominutí daně je nutné, aby subjekt, který má daňovou povinnost podal žádost o prominutí daně nebo příslušenství daně. Prominout příslušenství či daň mohou ministr financí nebo Generální finanční ředitelství (promíjí pouze daň z převodu nemovitostí a daň darovací).

Tab. 9 Prominuté daně a příslušenství v mil. Kč

Rok	Prominutá daň		Prominuté příslušenství	
	FO	PO	FO	PO
2003	8,9	1,8	203,9	668,6
2004	1,8	0,0	120,8	87,4
2005	3,7	0,3	73,7	129,1
2006	7,3	7,0	70,7	190,1
2007	9,6	2,1	73,1	119,6
2008	4,9	51,0	82,8	315,3
2009	9,4	38,0	65,7	132,5
2010	0,0	4,0	202,0	400,0
2011	0,0	0,0	92,0	116,0
Celkem	45,60	104,20	984,70	2 158,60

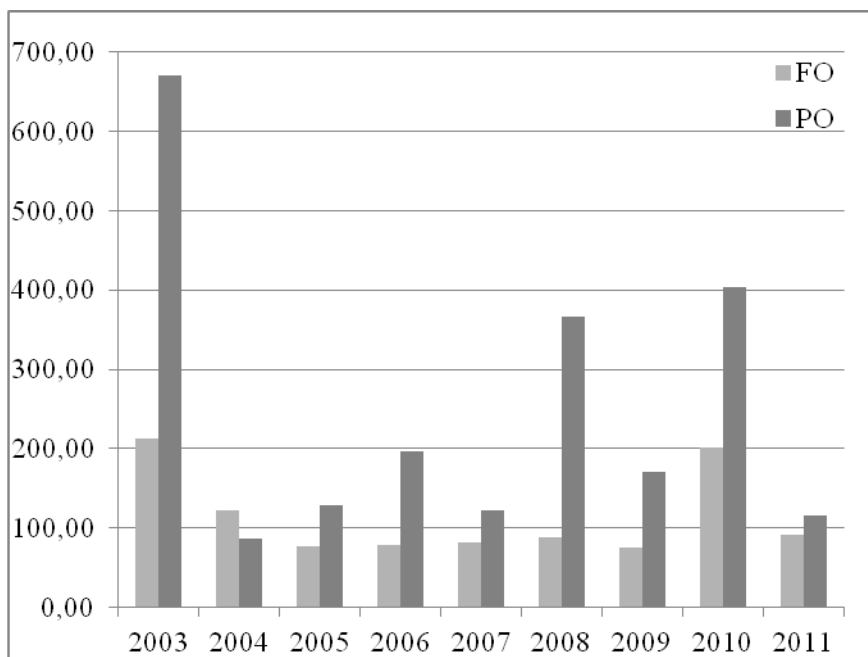
Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu.

³⁶ Česko. Zákon č. 280 ze dne 22. července 2009 daňový řád ve znění pozdějších předpisů.

V souvislosti s tématem diplomové práce bylo nutné sestavit tabulku, která by ukazovala prominutí příslušenství a prominuté daně. Tabulka byla sestavena z údajů, které vydává Ministerstvo financí ČR. Tabulka ukazuje prominuté příslušenství daně a prominuté daně, které byly odpuštěny v letech 2003 až 2011.

Diplomová práce se zabývá pouze daní z příjmů fyzických osob a daní z příjmů právnických osob. Z tohoto důvodu tabulka neuvádí promíjené daně a příslušenství daně u jiných daní daňové soustavy např. prominuté spotřební daně. Z tabulky je naprosto zřejmé, že Ministerstvo financí promíjí více právnickým osobám, než fyzickým osobám. Tato skutečnost může být proto jednou z příčin, které způsobují větší inkaso ve výběru důchodových daní na straně fyzických osob v posledních třech letech.

Obrázek pod odstavcem graficky poukazuje na skutečnost, že v globálním měřítku existuje více prominutí daně a příslušenství daně na straně právnických osob. Nelze ovšem konstatovat, že toto tvrzení má platnost v každém roce, neboť ve sledovaném období a to v roce 2004 odpustilo Ministerstvo financí více na straně fyzických osob. V ostatních letech ovšem platí výrok, který je uveden výše. Za zmínku stojí rok 2003, kdy bylo prominuto nejvíce daní a příslušenství daně ve sledovaném období pro právnické osoby, toto prominutí bylo ve výši 670,4 mil. Kč



Obr. 2 Prominuté daně z příjmů v mil. Kč

Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu.

Z výše uvedeného vystupuje otázka, zda souvisí prominutí daně s příjmem z daní do státního rozpočtu. Opět se cílí na důchodové daně a abstrahuje se od ostatních daní. V první řadě je nutně vyzorovat, jak se vyvíjely příjmy státního rozpočtu z důchodových daní a stanovit celkově prominutou částku v jednotlivých letech. Obě tyto skutečnosti demonstrovuje tabulka, která se nachází níže. Z této tabulky je možné vyčíst celkové příjmy a prominuté daně z příjmů jak u fyzických, tak u právnických osob.

Tab. 10 Srovnání příjmů a prominutých daní

Rok	Příjem státního rozpočtu		Celkem prominuto	
	DzFO	DzPO	FO	PO
2003	88,63	84,27	212,80	670,40
2004	95,21	85,50	122,60	87,40
2005	94,77	100,27	77,40	129,40
2006	91,59	95,47	78,00	197,10
2007	102,14	114,75	82,70	121,70
2008	94,96	127,17	87,70	366,30
2009	85,65	83,34	75,10	170,50
2010	87,49	86,30	202,00	404,00
2011	90,61	82,30	92,00	116,00

Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu

Údaje v tabulce mají každý jiný řád. Příjem do státního rozpočtu z daní z příjmů je v mld. Kč, zatímco celkově prominuté daně mají řád nižší, jsou v mil. Kč.

Důležité je zjistit, jestli existuje spojitost mezi těmito veličinami. V případě, že by nedošlo k prominutí daní či jejího příslušenství, zcela jistě by se příjmy státního rozpočtu zvýšily. Nicméně by vytvořily marginální přírůstek, který z hlediska vybraných peněžních prostředků pro stát neznamena příliš velký příjem. Tedy příjem z daní z příjmů by zaznamenal nárůst, ale v konečném důsledku by neměl velký vliv na celkový výběr.

K pochopení je lepší užít příkladu. Např. v roce 2011 byl daňový příjem z DPFO 90,6 mld. Kč, výnos z DPPO činil 82,3 mld. Kč. V tomto samém roce celkové prominutí daně nabralo hodnotu 92, resp. 116 mil Kč u fyzických osob, resp. u právnických osob. Pokud by nastala situace neodpuštění daní, daňové příjmy by se sice zvýšily, ale stále by fyzické osoby zaplatily na dani z příjmů více než právnické osoby.

Pro údaje, které jsou v tabulce uvedeny pro fyzické osoby (FO) je vypočtený korelační koeficient, jenž vyjadřuje, zda existuje jistá závislost mezi těmito souhrny roven hodnotě $-0,412725$; $P-V = 0,2696$. Pro údaje, které se týkají právnických osob (PO), čili celkově prominuté daně a příslušenství s celkovým výběrem daně z příjmů právnických osob je korelační koeficient roven hodnotě $-0,0461767$ a $P-V = 0,9061$. Jelikož se operuje s hladinou významnosti 5 %, neexistuje závislost mezi sumami vybraných daní a sumami promínutých daní.

Nelze tedy s jistotou tvrdit, že v globálním součtu ekonomické subjekty, které obdrží pozitivní odpověď na svou žádost o prominutí daní, odvedou méně, než druhé sledované subjekty. Zcela jiná situace by pravděpodobně nastala, kdyby se nesledovala pouze promíjená daň z příjmů, ale např. spotřební daň a jiné daně. Bohužel nelze dohledat, kterému subjektu byla např. spotřební daň prominuta.

2.4 Efektivní daňové sazby

Pro státní instituce, obzvláště potom pro Ministerstvo financí a Ministerstvo práce a sociálních věcí je důležité sledovat především efektivní daňovou sazbu. Tato sazba totiž ukazuje přesnou část z daňového základu, která poté skončí ve státním rozpočtu z finančních prostředků, které si vytvoří fyzická nebo právnická osoba. Efektivní sazba bere také v potaz eventuální modifikace daňového základu.

2. 4.1 Fyzické osoby v závislé činnosti

Prozatím byla pozornost upřena pouze na nominální daňovou sazbu. Důležitější je efektivní daňová sazba. Tento termín lze definovat jako poměr daně z příjmů a hrubé mzdy. Zaznamenává tak skutečnou daň. Lze ji vypočítat podle tohoto vzorce.

$$\text{Efektivní daňová sazba (EDS)} = \frac{T}{Y} \times 100 \quad (1)$$

Neznámá T je daňová povinnost, která se v České republice vypočítává ze superhrubé mzdy. Konkrétní výpočet je tedy hrubá mzda $Y \times$ zdravotním a sociálním pojištěním, které hradí zaměstnavatel \times nominální daňová sazba daně z příjmů fyzických osob. Pokud existují v legislativě i slevy na dani musí se zohlednit ve výpočtu tím, že se od předchozího

výsledku tj. T odečtou. Neznámá Y poté značí hrubý příjem. Výsledek rovnice (1) vychází v procentuálním vyjádření.³⁷

Tab. 11 Výpočet efektivní sazby daně

Y	T	EDS v %
10 300	0	0,00
21 331	2.218	10,40
24 836	2.922	11,80
50 000	7.980	15,96
80 000	14.010	17,51
100 000	18.030	18,03

Zdroj: vlastní výpočet

V tabulce jsou uvedeny hrubý příjem (Y), daňová povinnost (T), u které je uplatňována sleva na poplatníka (2.070 Kč), jež bývá neuplatňovanější slevou, a proto je také započítána. Pro úplnost výpočtu hodnoty T je nutné sdělit, že zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem činí 34 % a daňová sazba 15 %. Z tabulky je také zřejmé, že do hrubého příjmu 10.300 Kč neplatí dotyčný zaměstnanec žádnou daň z příjmů. Pro vysvětlení všech údajů z tabulky zbývají objasnit částky, které nejsou zaokrouhlené. Představují mediánovou mzdu (21.331 Kč) a průměrnou mzdu, podle ČSÚ, je částka 24.836 Kč. Z těchto informací je naprosto zřejmé, že progresivní zdanění již v České republice existuje i při zavedené tzv. rovné daně. Tento pojem je ale velice nevýstižný, hlavně z důvodu, že se o žádné rovnoprávné a srovnatelné daňové povinnosti absolutně nejedná.

V minulosti v České republice byla uplatňována progresivní daň z příjmů, kdy efektivní sazba daně byla podle výpočtů Kubátové následující:

Zaměstnanec A, u kterého byla hrubá mzda 50 tisíc peněžních jednotek, měl vyměřenu daň z příjmů fyzických osob 1.785 peněžních jednotek. Zaměstnanec B pobíral 300 tisíc jednotek, jeho daň činila 49.095 jednotek a poslední zaměstnanec C, který vykazoval nejvyšší důchod 1.500 tisíc jednotek, měl daň 428.244 jednotek. Jak již bylo uvedeno výše, výpočet

³⁷ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*, 2008, s. 124, ISBN 978-80-7400-005-8.

efektivní sazby je podle vzorce (1), propočet efektivní sazby je neměnný, tudíž efektivní sazby daně jsou následující.

Zaměstnanec A	3,6 % (1.785 / 50.000)
Zaměstnanec B	16,4 % (49.095 / 300.000)
Zaměstnanec C	28,5 % (428.244 / 1.500.000)

Pokud nastane srovnání s nominálními sazbami daně z příjmů fyzických osob, je zřejmé, že jsou samozřejmě vyšší. První daňové pásmo má 15% sazbu (efektivní je 3,6 %), druhé 25 % (efektivní 16,4 %) a třetí 32 % (efektivní 28,5 %). Je zřejmé, že toto progresivní zdanění je vnímáno jako relativně nejspravedlivější především chudší vrstvou společnosti, neboť právě lidé, kteří spadají svým příjmem do prvního daňového pásma, zaznamenají nejvyšší rozdíl mezi nominální a efektivní sazbou daně (11,4 %), nejnižší poté logicky lidé, na které se vztahuje prostřednictvím zařazení do třetího daňového pásma nejvyšší nominální daň (3,5 %). Toto zdanění bývá nazýváno tzv. klouzavou progresí. Znamená to tedy, jak je popsáno výše, že nominální sazba daně a efektivní sazba daně nejsou totožné a rozdíl v jednotlivých daňových pásmech u obou sledovaných veličin se s růstem důchodu zmenšuje.³⁸

Pokud by se při výpočtu efektivní daně tato rovnala s nominální, znamenalo by to, že daň je proporcionální. Daň z příjmů v České republice proporcionální není. Regresivní zdanění je poté přirozeně opačnou situací než progresivní.

2. 4.2 Vzorové příklady

Příklady z praxe je možné demonstrovat a porovnat údaje s daty v tabulce výběru daně z příjmů fyzických osob. Jedná se o dvě osoby, které jsou poplatníky daně z příjmů fyzických osob. U obou osob jsou společné znaky. Oba jednotlivci mají příjmy od roku 1996 do roku 2011, které tvoří základy daně, oba uplatňují pouze slevu na poplatníka, jiné odpočty ani slevy neuplatňují. Sleva na poplatníka zaznamenala velkou proměnlivost a výše těchto slev je zaznamenána v tabulce, jež se nachází pod odstavcem. Vypočítaná daň z příjmů není snížena o zálohy, které každý platí během zdaňovacího období.

³⁸ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, 2010, s. 29, ISBN 978-80-7357-574-8.

Tab. 12 Sleva na poplatníka

Rok	Sleva na poplatníka
1996	26 400
1997	28 800
1998	32 040
1999-2000	34 920
2001-2005	38 040
2006-2007	7 200
2008-2010	24 840
2011	23 640

Zdroj: Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Příklad OSVČ

První osobou je pan Novák, který je osobou samostatně výdělečně činnou a podniká na základě živnostenského oprávnění v oboru zednictví a svou řemeslnou živnost provozuje již od roku 1996 do současnosti. Tabulka popisuje jeho základ daně stanovený podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jedná se tedy o příjmy z podnikání v každém roce. Také tabulka zachycuje jeho každoroční daňovou povinnost. Výpočet daně je proveden podle způsobu, který byl uplatňován v těch či oněch letech.

Od začátku období do roku 2007, včetně, se používalo ke zdanění příjmů progresivního zdanění. Základ daně pana Nováka však nikdy nepřesáhl základ daně, u kterého by musel uplatnit vyšší sazbu daně, než minimální sazbu. Vždy se tedy se svým základem daně vměstnal do prvního daňového pásma s nejnižší daňovou sazbou. Do roku 2005 byla stanovena sazba daně v nejnižším daňovém pásmu 15 %, v letech 2006 a 2007 byla 12 % a po roce 2008 byla schválena proporcionální sazba daně ve výši 15 %.

Tab. 13 Vypočítaná daň z příjmů u FO, která má samostatně výdělečnou činnost

Rok	Základ daně	Daňová povinnost
1996	97 665	10 680
1997	92 009	9 480
1998	99 863	10 170
1999	100 128	9 780
2000	45 947	1 650
2001	56 660	2 790
2002	94 866	8 520
2003	77 266	5 880
2004	101 000	9 435
2005	107 300	10 380
2006	112 950	6 348
2007	120 800	7 296
2008	88 279	0
2009	42 809	0
2010	45 376	0
2011	82 067	0

Zdroj: vlastní

V letech 2004 – 2006 byl stanoven tzv. minimální základ daně, jehož hodnoty jsou pro jednotlivé roky uvedeny v tabulce. V roce 2004 byl skutečný základ daně pana Nováka 86.645 Kč, ale právě zavedením minimálního základu daně vystoupala hodnota až na 101.000 Kč. Z této hodnoty se poté vypočítala daňová povinnost.

Je zřejmé, že ze zaplacených daní z příjmů za celé sledované období byla nejvyšší hodnota v roce 1996. Z důvodu měnící se výše slevy na poplatníka se stávalo, že při větším základu daně měl pan Novák nižší daňovou povinnost. Jako tomu bylo např. v roce 1999. V posledních čtyřech letech neměl pan Novák žádný závazek, resp. nebyla mu vyměřena výše daně.

Pokud je pozornost zaměřena na příjmy a výši daňové povinnosti lze říci, že právě příjmy státního rozpočtu ze samostatně výdělečně činných silně korelují s daňovou povinností pana Nováka, neboť korelační koeficient, má hodnotu 0,864 při 5% hladině významnosti ($P-V=0,0013$) existuje tu korelace, neboť Durbin-Watson test vyšel 2,52; při $P-V=0,71$. I když je znatelné, že pokud klesá daňová povinnost pana Nováka, klesají i příjmy státního

rozpočtu, které poskytují osoby samostatně výdělečně činné, existuje pouze iluzorní korelace.

Zvláštností také je, že podle České správy sociální zabezpečení, která eviduje osoby samostatně výdělečně činné, se počet živnostníků každým rokem, jak ukazuje přehled, zvyšuje (s výjimkou roku 2007). I když v roce 2011 přesáhl počet živnostníků milion, výběr finančních prostředků naopak nabral opačný směr.

Počet OSVČ:	2006	910 826
	2007	903 944
	2008	917 984
	2009	938 265
	2010	955 659
	2011	1 001 764 ³⁹

Příklad závislá činnost

Druhou popisovanou osobu je paní Nováková, která pracovala celé sledované období jako zaměstnanec. Měla podepsané prohlášení k dani a pracovala na pracovní smlouvu. Jiné příjmy než ze závislé činnosti (§ 6, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) po celou dobu nevytvořila.

Tabulka uvádí její základ daně a daňovou povinnost v jednotlivých letech. V období progresu v daňových sazbách je nutné zmínit, že základ daně paní Novákové v roce 1996 až do roku 2002 nepřekročil stanovenou hranici a dotyčná danila své příjmy v nejnižším daňovém pásmu, čili 15 %. V roce 2003 její základ daně překonal hranici nejnižšího daňového pásma a paní Nováková přeskočila do druhého daňového pásma, načež zdaňovala své příjmy 20 % (2003 – 2005) resp. 19 % (2006 – 2007). Od roku 2008 činila daňová sazba 15 %.

³⁹ Česká správa sociálního zabezpečení. In: *Přes milion OSVČ čeká podání přehledu za rok 2011* [online]. 2011 [cit. 2013-04-06]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/o-cssz/informace/media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2012/2012-03-02-pres-milion-osvc-ceka-podani-prehledu-za-rok-2011.htm>

Tab. 14 Vypočítaná daň z příjmů u FO v závislé činnosti

Rok	Základ daně	Daňová povinnost
1996	85 607	8 880
1997	84 178	8 295
1998	97 300	9 780
1999	96 495	9 225
2000	96 731	9 270
2001	104 677	9 990
2002	108 769	10 605
2003	122 336	16 840
2004	120 597	16 500
2005	140 632	20 500
2006	128 011	17 120
2007	169 159	24 929
2008	197 827	4 830
2009	405 577	35 985
2010	431 528	39 885
2011	425 422	40 170

Zdroj: vlastní

Lze vypořádat, že se vzrůstající hodnotou základu daně roste i daňová povinnost paní Novákové. Výjimku tvoří pouze rok 2008, ve kterém je daňová povinnost nižší ve srovnání s předchozím rokem. V roce 2007 byl základ daně nižší než v roce 2008, ale daňová povinnost pro rok 2007 převýšila 5,16× hodnotu daně v roce 2008. Tento fakt byl způsoben dvěma okolnostmi. První z nich je přechod na proporcionální daňovou sazbu a na tzv. superhrubou mzdu a druhou je zvýšení výše slevy na poplatníka, která se zvětšila ze 7.200 na 24.840 Kč.

Opět lze testovat korelaci mezi daňovou povinností a příjmy do státního rozpočtu ze závislé činnosti. Podle výsledných hodnot, které byly spočteny, je korelační koeficient roven 0,351 přičemž ale $P-V=0,32$. Lze tedy konstatovat, že neexistuje korelace mezi těmito dvěma veličinami. Není tedy možné usuzovat, že pokud by se daňová povinnost paní Novákové zvyšovala, neznamená to nutně, že se zvýší i příjem státního rozpočtu z této daně.

Důvodem demonstrace daňového zatížení těchto osob je skutečnost, že OSVČ skutečně platí na dani z příjmů fyzických osob méně, než osoby, jež pracují v závislé činnosti. Opravdu daňové povinnosti obou příkladů korespondují s výběrem zmíněné daně do státního rozpočtu.

2. 4.3 Právnícké osoby

Pro stanovení efektivní daňové sazby existuje mnoho metod. Pro tento účel byl vybrán pracovní postup, který byl použit Evropskou komisí (DG TAXUD) ZEW Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (Centrum pro evropský hospodářský výzkum) uveřejněný na serveru businessinfo.cz.

Tab. 15 Sazby daně z příjmů právnických osob

Rok	Nominální sazba v %	Efektivní sazba v %
2006	24,0	21,0
2007	24,0	21,0
2008	21,0	18,4
2009	20,0	17,5
2010	19,0	16,7
2011	19,0	16,7
2012	19,0	16,7

Zdroj: Korporátní daně v Evropské unii. <http://www.businessinfo.cz/>.

Z tabulky je možné na první pohled vyvodit, že efektivní sazba je nižší než nominální. Za sledované období, podle České kapitálové informační agentury (dále ČEKIA), opustilo Českou republiku každým rokem více firem (vyjma prvního čtvrtletí roku 2013), které přesídlily do daňových rájů. Pokud tedy lze dát tyto aspekty do souvislosti, je zřejmé, že jak nominální, tak efektivní sazba daně z příjmů právnických osob se snižují, ale zvyšuje se počet firem, které přesídlují do daňových rájů. Tento závěr tedy nedává zapravdu liberálnímu pojetí, které je uplatňováno, a které hlásá neustálé snižování daňové sazby pro právnické osoby. Při snižování daňových sazeb totiž nemají firmy zájem odcházet. Tato teze evidentně nemá platnost. V celosvětovém měřítku se totiž Česká republika ani neblíží daňovým sazbám, které jsou stanoveny v jiných zemích.

2.5 Daňová přiznání fyzických osob

V daňové statistice za 5 let, konkrétně potom za roky 2005 – 2009, je možné zjistit informace týkající se daňových přiznání. Z tohoto souboru informací lze vyčíst, jaký byl základ daně v jednotlivých letech. Základ daně je zde také odstupňován intervaly. Začíná od 0 do 50 tisíc Kč a uzavírá ho zleva uzavřený interval od 5 mil. Kč. Je tedy vidět, že na rozdíl od právnických osob nemůže fyzická osoba mít základ daně, který by byl v záporných hodnotách. Též je rozdělen na jednotlivé dílčí základy daně. Nejdůležitějším je § 6 (závislá činnost) a § 7 (podnikání).

Ve srovnání je vidět rozdíl mezi základem daně, ze kterého se vypočítává daňová povinnost, u zaměstnanců (§ 6) a u živnostníků (§ 7). Je evidentní, že v § 7 nejsou pouze živnostníci, nýbrž i příjmy ze zemědělské výroby apod. Pro účely této diplomové práce není ale podrobné rozdělení příliš důležité. Lze také posoudit úroky z úvěrů na bytové potřeby, penzijní připojištění a životní pojištění. Vše vyjmenované patří mezi odpočty, které snižují daňovou povinnost, která se každého jedince, který platí daň z příjmů fyzických osob, dotýká. Tato statistika podává i svědectví o poskytnutých darech, uplatněných daňových zvýhodněních na děti a zaplaceném pojistném.

Tab. 16 Základy daně v mld. Kč

Rok	2005	2006	2007	2008	2009
Dílčí ZD – § 6	148,63	153,08	172,11	417,57	430,41
Dílčí ZD – § 7	92,15	103,44	109,10	196,60	147,98
Celkový ZD	277,53	294,12	316,00	658,37	619,51

Zdroj: Finanční správa České republiky. <http://www.financnisprava.cz>.

Tabulka ukazuje velikost základu daně, který byl stanoven pro závislou činnost (§ 6) a samostatně výdělečnou činnost (§ 7). Třetí řádek není součtem pouze dvou řádků představujících závislou činnost a samostatně výdělečnou, nýbrž také ostatní paragrafy, které vstupují do základu daně z příjmů fyzických osob, tedy příjmy z kapitálového majetku, pronájmu a tzv. ostatní příjmy.

Zaměří-li se pozornost na § 6, tedy na závislou činnost, je možné vysledovat, že základ daně, ze kterého se počítá také daňová povinnost, se neustále zvyšuje každým rokem.

Mezi roky 2007 a 2008 je možné si všimnout, že základ daně enormně narostl. I přes tuto skutečnost ale výběr daně, kterou hradí jen zaměstnanci, poklesl. Tudíž je zajímavé, že i přestože v roce 2008 narostl dílčí základ daně (§ 6) o 245 mld. Kč daňové příjmy z této skupiny poklesly, neboť v roce 2007 měly hodnotu 87 mld. a o rok později se snížily na 78,5 mld. Důvodem nárůstu je samozřejmě zavedení tzv. superhrubé mzdy, která způsobila, že se tento dílčí základ daně musí vynásobit koeficientem 1,35 (resp. 1,34). V tomto koeficientu je zahrnutý příspěvek na zdravotní a sociální pojištění, který hradí zaměstnavatel za své zaměstnance.

2.6 Daňová přiznání právnických osob

Daňová statistika Ministerstva financí ČR za roky 2005 – 2009 přináší informace, o podaných daňových přiznáních a vybraných finančních prostředcích ze všech daní v české daňové soustavě. Jelikož se tato diplomová práce zabývá daněmi z příjmů, je nutné zaměřit svou pozornost na části, které se zaměřují na tyto informace.

V těchto tabulkách je zřejmé, jaké množství daňových přiznání bylo podáno v jednotlivých letech a také jsou odstupňovány podle velikosti základu daně. Ve sledovaném období je možné si všimnout, že ve všech letech, která jsou obsažena v tomto souboru, je nejvíce daňových přiznání podána od základu daně, který se nachází v záporných hodnotách. Konkrétně je to rozmezí mezi –1.000.000 do 0 Kč (v tis. Kč).

V roce 2005 bylo podáno celkem 296 271 daňových přiznání. Z tohoto souhrnu bylo 204 954 daňových přiznání právě v rozmezí, jež je uvedeno v odstavci výše. Z celkových daňových přiznání činí tato část 69 %. V celkové daňové povinnosti bylo od těchto firem, které podaly své daňové přiznání v tomto rozmezí, stanoveno 15,916 mil. Kč. Z celkové částky, která byla vyčíslená, celková daňová povinnost, netvoří ani procento, konkrétně potom 0,013 %. Interesantní je tudíž zjištění, že více než polovina všech daňových přiznání přinesla do státního rozpočtu a jiných rozpočtů pouze zanedbatelný výnos. Nelze přitom opomenout také uplatnění odpočtu daňové ztráty, které činilo bezmála 51 mld. Kč a vykázaná daňová ztráta do dalších let je v souhrnu cirká 710 mld. Kč.

Rok 2006 nebyl v porovnání s předchozím rokem v zásadě odlišný. Opět se z celkových daňových přiznání nejvíce podávalo přiznání v rozmezí základu daně od –1 mld. do 0 Kč.

Celkem bylo podáno 307 986 přiznání. Z toho bylo 208 245 v těchto mezích, tzn. do 0 Kč. Převvedeno na procentní část zaujímá tento počet 68 %. Tyto právnické osoby vymezily svou celkovou daňovou povinnost na 16 mil. Kč. Znovu není příliš nutné, aby se tento úhrn přepočítal na procentní část, neboť opět netvoří ani procento. Odpočet daňové ztráty činil 34 mld. Kč a vykázaná daňová ztráta na příští období 703 mld. Kč.

V roce 2007 nastal podobný stav, jenž byl v předchozích letech. Ve stejném rozmezí základu daně, který je sledován i v předcházejících letech, bylo podáno nejvíce daňových přiznání. Celkové množství podaných přiznání se rovnalo číslu 329 481, z tohoto výčtu bylo 219 534 daňových přiznání v základu daně do 0 Kč. Podíl těchto přiznání činil 67 % ze všech. Celková daňová povinnost v tomto pásmu základu daně byla 31,6 mil. Kč. Právnické osoby si odpočetly sumu 28 mld. Kč a vykázaly daňovou ztrátu 700 mld. Kč.

Rok 2008 přinesl stejný stav, který je charakterizován výše. Počet daňových přiznání, která byla celkem podána, dosáhl na 347 457. Z toho největší podíl opět zabíralo pásmo se základem daně do 0 Kč. V tomto pásmu množství daňových přiznání činilo 233 130, což znamená 67 % z celku. Celková daňová povinnost činila 93 mil. Kč, odpočty daňové ztráty 60 mld. Kč a vykázaná daňová ztráta pro příští období 717 mld. Kč.

V posledním sledovaném roce 2009 je situace obdobná jako předtím. Z celkového počtu 322 446 daňových přiznání bylo 217 325 podáno v pásmu do 0 Kč základu daně. Zajímavé je, že opět podíl činil 67 %. Celková daňová povinnost právnických osob v tomto pásmu byla 44,6 mil. Kč, odpočty daňové ztráty činily 51 mld. Kč a vykázaná daňová ztráta na následující období se vyšplhala na 611 mld. Kč.

2.7 Daně z příjmů ke vztahu k HDP

Jak uvádí Kraft hrubý domácí produkt „*je souhrnem v penězích vyjádřené veškeré finální produkce zboží a služeb vyrobené během jednoho roku na daném území.*“⁴⁰ Z hlediska podílu daní na HDP jsou daně z příjmů v České republice na velmi podobné hranici. Celková účast daní na hrubém domácím produktu je v průměru ve sledovaném období, tj. v letech 2001 – 2011, 35,6 %. Z toho tedy, jak se ukazuje, tvoří okolo 4 % daně z příjmů.

⁴⁰ KRAFT, J., P. BEDNÁŘOVÁ a A. KOCOUREK. *Ekonomie I.*, 2011, s. 109, ISBN 978-80-7372-705-5.

Tab. 17 Podíl daně z příjmů na HDP v České republice

Období		2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Podíl daně z příjmů v % na HDP	Fyzické osoby	4,5	4,7	4,9	4,7	4,4	4,2	4,2	3,7	3,6	3,6	3,7
	Právnícké osoby	4,1	4,3	4,6	4,4	4,4	4,6	4,7	4,2	3,6	3,4	3,5
Celkový podíl daní na HDP v %		35,6	36,3	37,3	36,3	36,1	35,6	35,9	35,0	33,9	34,2	35,3

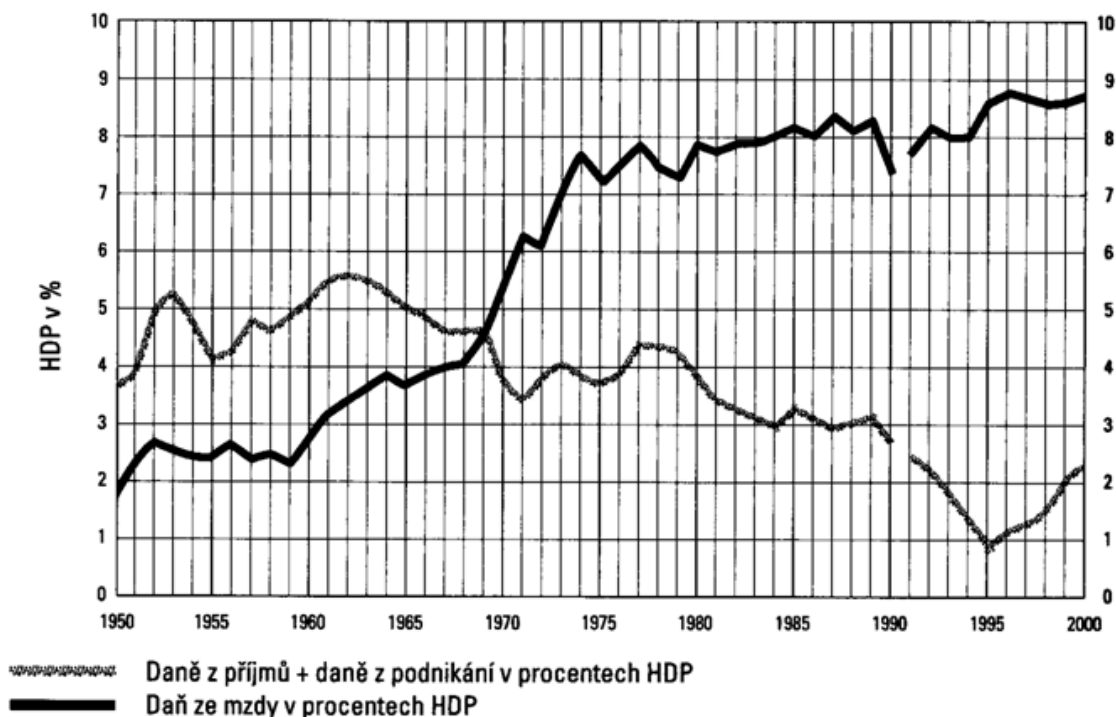
Zdroj: Taxes on personal income, Taxes on corporate income, Total tax revenue. <http://www.oecd-ilibrary.org>

Hrubý domácí produkt od roku 2004 neustále rostl až do roku 2009, kdy zaznamenal propad. Ve stejném sledovaném období ovšem při snižující se sazbě daně z příjmů právnických osob, v roce 2004 činila 28 %, o rok později 26 % a v následujících dvou letech znamenala opět pokles o 2 procentní body, se přesto zvýšil podíl korporátní daně na výstupu hrubého domácího produktu. To tedy znamená, že i s klesající sazbou roste podíl daně z příjmů právnických osob na hrubém domácím produktu.

Tento fakt se snaží vyvrátit německý analytik Horst Afheldt ve své knize *Wirtschaft die arm macht*, kde poukazuje na možnost, že onen stav je pouhý nahodilý jev či čistá trendová výchylka. Onu svou tezi dokazuje prostřednictvím časové řady a to na situaci, která nastala ve Spolkové republice Německo. Snaží se o analýzu přesunu daňových nákladů na práci v období padesáti let. Sledovaným obdobím jsou roky 1950 – 2000. Zaobírá se stavem, který je typický pro německou ekonomiku již několik let. Od 70. let 20. století, jak sám píše, se přesouvá daňová zátěž. Přímou uvádí „*Sinkende Einkommen, aber steigende Steueranteile am Sozialprodukt der Lohnabhängigen einerseits, steigende Einkommen und sinkende Steuerquoten für Einkommen und Unternehmen andererseits sind für letzte Viertel des 20. Jahrhunderts typisch.*“ (Klesající příjem, ale rostoucí podíl daně na hrubém domácím produktu odvíjející se od mzdy na jedné straně, stoupající příjem a klesající daňové sazby příjmu a podnikání na straně druhé jsou typické pro poslední čtvrtletí 20. století).⁴¹

⁴¹ AFHELDT, H. *Wirtschaft, die arm macht.*, 2003, s. 38, ISBN 38-889-7344-9.

Do začátku 70. let 20. století bylo běžné, že podíl daně z příjmů na hrubém domácím produktu (součet podílů daně z příjmů fyzických osob a korporativní daně) nebyl větší než podíl daní ze mzdy na hrubém domácím produktu.



Obr. 3 Přesun daňové zátěže v Německu v letech 1950 - 2000

Zdroj: AFHELDT, H. Wirtschaft, die arm macht, s. 38.

Trend, který toto tvrzení potvrzuje, je stejný již od 70. let. V tomto období, tedy kolem roku 1970, nastal ve Spolkové republice Německo jistý bod zvratu, kdy začala platit teze uvedená výše. V posledních letech ale opět tato tendence pokračuje a statistika Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále OECD) za roky 2004 – 2011 dokazuje, že podíl na hrubém domácím produktu jednotlivých daní je značně odlišný. Zatímco podíl daně z příjmů fyzických osob je 8,88 %, tak korporátní daně jsou zastoupeny pouze 1,78 % (hodnoty jsou za sledované období zprůměrovány). Trend pokračoval i přes hospodářskou krizi, která nastala okolo roku 2008. Jak je vidět v tabulce podíl na HDP jednotlivých daní z příjmů sice roste, ale pouze na úkor mezd (FO). Korporátní daně (PO) naopak stagnují nebo jejich podíl klesá.

Tab. 18 Podíl daně z příjmů na HDP v Německu

Rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
PO v %	0,6	1,0	1,3	1,6	1,8	2,2	2,2	1,9	1,3	1,5	1,7
FO v %	9,8	8,9	8,5	8,0	8,1	8,6	9,1	9,6	9,5	8,8	9,3
Celkem v %	10,4	9,0	9,8	9,6	9,9	10,8	11,3	11,5	10,8	10,3	11,0

Zdroj: Taxes on personal income, Taxes on corporate income, Total tax revenue. <http://www.oecd-ilibrary.org>

Česká republika, jak se zdá zažije stejný problém, který má i Spolková republika Německo. Lze z údajů ze statistik OECD a ze zpracování od Afheldta vyčíst jistou podobnost pro obě země. I když v České republice rozdíl mezi oběma podíly na HDP není tak markantní jako v Německu, začíná se zvětšovat. U západního souseda je v průměru rozdíl za 11 let statistiky 10,4 %. Dominuje u nich přesun daňové zátěže směrem od zdanění korporací k většímu zatížení práce.

Afheldt dále uvádí, že právě přesun daňových nákladů na práci nutně způsobuje ztrátu podílu faktoru práce na hrubém domácím produktu ve prospěch faktoru kapitálu. Tudiž menší pracovní výnos musí obstarat větší daňovou zátěž.⁴²

Tento trend ještě dokresluje tzv. daňová turistika. Jedná se o možnost, především pro velké korporace, i když je nutné uvést, že v současnosti již není problém zavést sídlo v daňovém ráji i pro malou firmu, přiznávat a zdaňovat v jiných zemích světa. Vyhnou se tak finančním úřadům v zemi, ve které produkují a vydělávají zisk. Pojem daňové turistiky znamená především možnosti, které mají firmy, jež mohou prostřednictvím větší důležitosti faktoru kapitálu přesídlit takřka kamkoliv po celém světě. Samozřejmě většinou následují ostatní firmy a hledají tzv. daňové ráje.

⁴² AFHELDT, H. *Wirtschaft, die arm macht.*, 2003, s. 40, ISBN 38-889-7344-9.

3 Daňové ráje

Korporace se v dnešním světě snaží o minimalizaci nákladů. Je nutné si uvědomit, že jednotlivé státy přispívají tzv. daňovou konkurencí k tomu, že právě firmy mají největší možnosti. Dochází k ohrožení výtěžků z daně z právnických osob. Z důvodů téměř neomezené mobility se stává pro společnosti snazší minimalizovat náklady na výrobu či mzdy zaměstnanců, ale také daňové náklady.

Důležitou roli přitom hraje mobilita základu daně. Nejvíce mobilními jsou peněžní prostředky na bankovním účtu, neboť tyto finance mohou být přesunuty z bankovního účtu, který je veden v komerční bance v České republice na účet u bankovního ústavu, který se nachází v zemi s nízkou nebo žádnou mírou zdanění tj. daňovém ráji. Jedinou komplikací může být založení pobočky firmy v daňovém ráji. Ale v současnosti již není problém tuto činnost zahrnout do několika hodin.⁴³ Tento postup je ale zcela zákonný a především přístupný široké masě podniků.

Navíc zakládání firem v těchto zemích je dnes snadno vyřešitelným problémem. Existenci firem, které jsou schopné každému zákazníkovi, pochopitelně za úplatu, založit v každém daňovém ráji firmu, fond nebo dokonce nadaci, se stává tento úkol velmi nenáročným. Svůj byznys plán tyto podniky postavily na zakládání různých firem v zemích, v nichž není povinností platit místní daně. Časopis *Ekonom* zveřejnil statistiku počtu založených firem v daňovém ráji Hongkong, kde na počátku roku 2008 bylo nově založeno přes 90 tisíc firem, ale už v roce 2011 přibýlo o 150 tisíc firem více.⁴⁴

Podle analýzy agentury ČEKIA zájem o daňové ráje a následné přesídlení českých firem do těchto zemí zaznamenal velký nárůst. Tabulka pod odstavcem ukazuje vývoj přesídlování firem z České republiky do zemí označovaných jako daňové ráje. Z tohoto souhrnu lze vyčíst, že se množství podniků, jež mění své sídlo, neustále zvyšuje. Tyto firmy poté neplatí na českém území, ačkoliv tu podnikají, daň z příjmů právnických osob, neboť tu nemají své sídlo a tak podle zákona zaplatí daně jen ze zisků, které vytvořily na území České republiky. Bohužel se také stává, že tyto zisky jsou převedeny na účty bank

⁴³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*, 2005, s. 95, ISBN 80-735-7092-0.

⁴⁴ Daňové ráje bojují o klienty. *Ekonom*:. 2012, **56**(16), 36. ISSN 1210-0714.

v daňovém ráji. Nejvýraznější a zemí s nejvíce přesídlenými českými firmami je bezpochyby Nizozemské království, v němž má sídlo cca 4 500 českých firem. Druhou evropskou zemí je Kyprská republika, ve které sídlí 1 705 firem. Pomyslné třetí místo obsazuje Lucemburské velkovévodství s 1 192 firmami.⁴⁵ Všechny údaje jsou staženy k roku 2011. Agentura ČEKIA začala tuto statistiku sledovat od roku 2006.

Tab. 19 Počet českých firem se sídlem v daňových rájích

Rok	Počet firem
2006	7 583
2007	8 510
2008	9 296
2009	11 489
2010	11 818
2011	12 196
2012	12 676

Zdroj: ČEKIA <http://www.cekia.cz/cz/archiv-tiskovych-zprav/332-ekia-kypr-se-stava-favoritem-mezí-daovými-raji>.

V prvním čtvrtletí roku 2013 došlo od roku 2006 poprvé k obratu a to tím, že agentura ČEKIA zaznamenala snížení počtu českých podniků v daňových rájích o velmi malý počet firem, který činil 44 jednotek. Množství českých firem v daňových rájích se tak ustálil na 12 632 subjektů.

České firmy, a nejen české firmy, se snaží utéci před placením daní do těchto zemí především z důvodů tzv. daňové optimalizace. Samozřejmě musí jít o zákonný postup, kterým lze zmenšit daňový základ a jiné odvody. Podniky si mohou vybrat ze dvou možností. Jednou možností je offshore. V této skupině jsou malé státy nebo závislá teritoria, která nevybírají daně z příjmů ani z majetku. Druhou možností může být onshore. V této skupině jsou pro změnu větší země, které poskytují různé daňové, ale také jiné, úlevy a výhody.⁴⁶ Z těchto příčin je pochopitelné, že státy, které nejsou daňovými ráji, se budou snažit bojovat proti těmto přesunům, neboť tak přicházejí o značný podíl finančních prostředků, které nekončí ve státním rozpočtu.

⁴⁵ ČEKIA. In: *Kypr se stává favoritem mezi daňovými ráji* [online]. 2011 [cit. 2013-04-06]. Dostupné z: <http://www.cekia.cz/cz/archiv-tiskovych-zprav/332-ekia-kypr-se-stava-favoritem-mezí-daovými-raji>

⁴⁶ DVOŘÁČEK, J. a L. TYLL. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*, 2010, s. 86, ISBN 978-80-7400-010-2.

Data, která uvedla agentura ČEKIA jsou velmi nejistá. Klání za získání informací o počtu subjektů v těchto zemích je velice totiž obtížné. Důvodem jsou především tajemství, která se tyto země snaží uchovávat. To je také jedna z hlavních příčin, jež zapříčiňuje odchod ze země. Tedy je možné, a agentura ČEKIA to přímo potvrzuje, že získané počty jsou pouze jakousi pomyslnou špičkou ledovce. Jinými slovy subjektů, které by měly být započítány ve statistice je o mnoho více.

3.1 Boj s daňovými ráji

Argumentů, které přisazují k tomu, aby se s daňovými ráji začalo počítat, jako s ohrožením velkého počtu kapitalistických států stále přibývá. Podporují je také informace o rostoucí síle a hlavně vlivu těchto zemí.

Nejvýraznějším bojovníkem proti daňovým rájům je OECD, která sestavila seznam daňových rájů a snaží se přimět tyto země ke spolupráci, mimo jiné také tím, že země s výrazným vlivem na daňové ráje by měly zužitkovat svou moc a snažit se omezit působnost daňových rájů.⁴⁷

Podle organizace OECD je právě jedním z daňových rájů evropská ostrovní země s názvem Kyperská republika. V současnosti je tento stát v hluboké ekonomické krizi a žádá o půjčku, kterou by mu poskytla Evropská unie, Evropská centrální banka a Mezinárodní měnový fond. Spolková republika Německo, jako jedna ze zemí Evropské unie, která se na půjčce bude aktivně podílet, ale podmiňuje svůj souhlas předpokladem, že v této zemi skončí zmiňovaný daňový luxus. Jedná se ve skutečnosti o boj proti daňovým rájům, o němž již byla zmínka výše.

V podstatě to tedy znamená, že Kyperská republika jako daňový ráj musí skončit, neboť láká velké množství kapitálu, které si společnosti, ale také jedinci ukládají na svých účtech v kyperských bankách. Podle Evropské centrální banky a jí vedené statistiky v lednu 2013 se vyšplhaly vklady v bankách na cca 19 300 mil. Euro. Zatímco Kyperská republika má pouze milion obyvatel, kteří zcela určitě tuto horentní sumu nemohli do těchto záložen uložit.

⁴⁷ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*, 2005, s. 96, ISBN 80-735-7092-0.

Do zápolení s těmito státy se pustila OECD. Tato organizace nejprve připravila tzv. Vzorovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V této listině se mj. píše o pravidlech, která mají být uplatňována, aby nedocházelo k duplicitě zdanění. Podle OECD je definice země, kterou lze označit za daňový ráj, obsažena v několika bodech, pokud dotýčný stát splní stanovené podmínky, stává se tím pádem podle OECD daňovým rájem a je nutné proti němu začít vést boj. Předpoklady, které musí být tedy splněny, jsou tři: **absence daní, neuspokojivá transparentnost, skrývání informací o poplatnících**. Je nutné uvést, že v případě první podmínky se přihlíží ke svobodnému rozhodnutí vlád jednotlivých států. Druhý předpoklad je jednoznačně důležitější, než předešlý. Jedná se o uveřejnění veškerých informací, které jsou nepostradatelné pro správné stanovení daňového závazku a jsou-li přístupné, je snazší i kontrola. Třetí podmínka velice úzce souvisí s druhou, její podstata spočívá v zákonodárství a v možnosti legálně nahlédnout do souboru informací o všech zúčastněných osobách. Již z vymezení je jasné, že právě poslední dvě okolnosti jsou nejpodstatnější, neboť se i prolínají a tvoří ucelený celek opatření, která by napomohla např. k rozkrytí bankovního tajemství v určitých zemích.⁴⁸

Existuje mnoho organizací, které vyzývají daňové ráje k tomu, aby poskytly údaje o všech společnostech, které jsou registrovány právě u nich a nastává i tlak na nadnárodní firmy kvůli zveřejnění účtů, které by přispěly k objasnění důvodů využívání daňových rájů. Tato činnost je totiž spíše podezřelá, a proto jsou daňové ráje velmi nedůvěryhodné a vzbuzují podezření, že by se mohly podílet na ukrývání výnosů z trestné činnosti. Organizace TJN vydala důvody, pro které by se měly daňové ráje omezit či naprosto eliminovat. Nejdůležitějšími argumenty jsou především tyto:

- daňové ráje pomáhají skrýt bohatým lidem peníze, které by státy mohly využít ve prospěch školství, infrastruktury, veřejné služby apod.
- vytváří vlastní svět pro bohatou elitu a rozšiřují propast mezi bohatými a chudými, neboť právě chudí daně ve své zemi platí

⁴⁸ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*, 2005, s. 97, ISBN 80-735-7092-0

- poslední argument je spíše filozofického směru a to, že daňové ráje znevažují víru ve spravedlnost a demokracii⁴⁹

3.2 Návrh řešení

Řešením stále se zvyšujícího počtu úteků do daňových rájů je stanovení určitých pravidel, které by samozřejmě musely dodržovat všechny země. Nepochybně země, které jsou považovány za daňové ráje, s tímto krokem nebudou souhlasit. I když jsou v menšině, tak jejich vliv a síla nebývale postupem času roste. Hlavním důvodem jsou vyspělé a ekonomicky silné země. Vždyť největší přírůstek českých firem zaznamenaly Spojené státy americké (USA nejsou považovány za daňový ráj, pouze několik jejich částí), Nizozemské království, Seychelská republika a Kyperská republika.

Přitom nejde pouze o sílu tamní vlády či vyspělost ekonomiky. Daňové ráje především představují přístav pro nadnárodní korporace a gigantické firmy, u kterých každé procento platby na daních znamená kolosální sumu. Internetový časopis E-15 uveřejnil zprávu o mezinárodním podniku Google. Ten je sice americkou firmou, ale své výdělků převádí do jiných států, především na Bermudské ostrovy, kde se daň ze zisků vůbec neplatí. I když se jedná o legální a zákonnou cestu sklízí tato firma velkou vlnu odporu hlavně ve Spojeném království, neboť na daních v tamní ekonomice zaplatila sumu v řádech milionů dolarů, naproti tomu vydělala miliardy dolarů.

Jedinou možností, jak tyto firmy omezit je přijmout jinou legislativu, aby tento postup nebyl legální. To by ovšem znamenalo přijmout zmiňované zákony po celém světě. Těmito útekami resp. právně čistými a nepostižitelnými úniky se začala zabývat i skupina G20. Jeden z představitelů OECD dokonce v této souvislosti uvedl, že v minulosti si podniky stěžovaly na tzv. dvojí zdanění. Znamenalo to, že zisky těchto firem byly daněny dvakrát. V současné době již se tento nešvar inverzně otočil, to tedy znamená, že státy si nyní uvědomují míru rizika, která vzniká tím, že dochází k dvojímu nezdanění.⁵⁰

⁴⁹ Take on the tax havens! (2011, Dec 16). The Friday Times. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/911119088?accountid=17116>

⁵⁰ Co lze dělat s daňovými ráji?. *Haló noviny* [online]. 2013 [cit. 2013-12-03]. Dostupné z: <http://www.halonoviny.cz/articles/view/3877183>

Ve skutečnosti existují pouze tři možnosti, jak se vyrovnat s daňovou optimalizací u firem. Jak to tak bývá, ze tří možností je jedna nejméně uskutečnitelná, druhá schůdná pro obě soupeřící strany a třetí neměnná. První možností je naprosté omezení či dokonce ukončení činností daňových rájů. Tato skutečnost by ovšem nevyhovovala nadnárodním a jiným firmám. Druhá eventualita tkví v nalezení kompromisu, který by postupem času omezoval daňové ráje, a třetí variantou je ponechat stávající stav, jenž ale nevyhovuje státům.⁵¹

Omezení činnosti daňových rájů by znamenalo přijmout určitou legislativu, která by omezovala právě vliv a možnosti přemístění zisků jednotlivých korporací. Objevují se názory na zavedení zákona, který by nařizoval firmám, aby doložily místo vzniku podnikatelské aktivity, tedy skutečné místo podnikání. Je pravdou, že činnost začíná na jednom místě, ale je zdaňována na místě jiném. Tato možnost ovšem se nejeví příliš reálně, neboť by na celém světě musel existovat jednotný systém zdanění. Pokud se tedy přijme teze, že hovoří pouze o daňové optimalizaci, tzn., že jediným důvodem proč firmy odcházejí do daňových rájů, jsou nízké či žádné daně, byl by tento systém jednotných daní řešením. Protože by nebylo třeba utíkat. Daně by byly ve všech zemích stejné.

Je nutné ale říct, že tento scénář by velmi těžko nastal, neboť zemí ve světě je velké množství a nelze se domluvit v takovém počtu států na jasném a stejném zdanění. Navíc je nepochybné, že firmy se neřídí pouze daňovou optimalizací, ale také samozřejmě jejich rozhodování je ovlivněno dalšími aspekty např. jedním z nich se stalo, a tento názor je nejrozšířenější, udržení tajemství a neposkytování informací jiným osobám.

Nynější situaci neustále kritizují především státy Evropské unie, které nejvíce na daňové optimalizaci trátí, např. Spolková republika Německo, ale i Česká republika, ze které odchází stále více firem (vyjma prvního čtvrtletí roku 2013). Dalším důvodem, který je ale příliš opomíjen, je rychlost založení společnosti a s tím související administrativa. Založení společnosti v daňovém ráji je v současné době snadný úkol. V porovnání s Českou republikou je vidět, že daně nejsou jediným důvodem.

Vytvoření společnosti v daňovém ráji je spojeno s minimální administrativou např. porovnání Britských panenských ostrovů s Českou republikou může být zářným příkladem.

⁵¹ Co lze dělat s daňovými ráji?. *Haló noviny* [online]. 2013 [cit. 2013-12-03]. Dostupné z: <http://www.halonoviny.cz/articles/view/3877183>

V tomto daňovém ráji stačí společníkům soukromý zápis na založení firmy, čas v řádu dnů a jeden americký dolar na základní kapitál a to bez nutnosti vést účetnictví. Zatímco v České republice je nutné notářsky ověřená základající listina, čas v řádu týdnů a povinnost vést účetnictví.⁵²

Je ovšem nutné podotknout, že určité aspekty jsou v daňovém ráji poněkud zneklidňující např. benevolence ve vedení účetnictví. Nelze požadovat, aby veškeré náležitosti, které jsou spjaté se vznikem společnosti, byly aplikovány do české legislativy, ale existují nepochybně pozitivní skutečnosti, jež by měly být zaneseny do českých zákonů. Již se objevují s novým Občanským zákoníkem, jehož platnost začíná 1. ledna 2014, určitá pozitiva např. u právní formy podnikání společnosti s ručením omezeným, jež je zastoupena v české ekonomice nejvíce, se mění výše základního kapitálu.

⁵² DVOŘÁČEK, J. a L. TYLL. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*, 2010, s. 87, ISBN 978-80-7400-010-2.

4 Vlastní návrh

Možností, které lze využít k řešení stavu, který nastal ve státním rozpočtu, je velmi omezené množství. Již několik let je možné sledovat, že na příjmové straně státního rozpočtu je inkaso u daně z příjmů fyzických osob větší, než výběr u daně z příjmů právnických osob, ačkoliv lze říci, že rozdíl není tak markantní, jako v jiných zemích.

4.1 Historie daně z příjmů

Do roku 2008 se v České republice používal systém progresivního zdanění, neboli daňová pásma, od tohoto roku se tento systém změnil na proporcionální daň z příjmů fyzických osob. U právnických osob vždy byla pouze jedna sazba, nikdy se v historii nestalo, aby se měnila tato sazba směrem vzhůru, postupem let od roku 1993, kdy vznikla Česká republika, se sazba jenom snižovala.

Tab. 20 Sazba daně z příjmů a inkaso v mld. Kč

Rok	sazba	DPPO
2002	0,31	76,91
2003	0,31	84,27
2004	0,28	85,50
2005	0,26	100,27
2006	0,24	95,47
2007	0,24	114,75
2008	0,21	127,17
2009	0,20	83,34
2010	0,19	86,30
2011	0,19	82,30

Zdroj: Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu.

Při srovnání výnosů z korporátních daní a daňové sazby je možné soudit, že daňová sazba příliš nesouvisí s příjmy z této daně. Vyplývá to z tabulky nad odstavcem. Je možné povšimnout si klesající daňové sazby, jež klesala neustále. Od roku 2002 do roku 2011 se měnila sedmkrát a po každé směrem dolů. Výnosy z této daně ovšem byly značně variabilní a to i v rozporu s tím, že registrovaných právnických osob neustále přibývá. Neplatí tedy argument snížených vládních příjmů, neboť není jednoznačný důvod variability.

V České republice se, jak již bylo uvedeno, korporátní daně pouze snižují či zůstávají na výchozí úrovni. Zajímavé je zaměření se na podíl korporátních daní na celkových daňových příjmech. V České republice se tento podíl neustále, a to od sledovaného výchozího roku tj. rok 2002, velmi mění a to i při permanentním růstu vybraných daňových příjmů, sledovaného rok od roku (vyjma roku 2009). Ve sledovaném období byl největší podíl vybraných financí v roce 2008 a činil 13,67 %. O rok později již klesl na 10 %, ale poklesly i vybrané celkové daňové příjmy cca o 100 mld. Kč. Nicméně v následujícím roce opět znamenaly nárůst, ale podíl korporátní daně zůstal na 10 %.

4.2 Současnost daně z příjmů

Proporcionální daň má své zastánce, ale také samozřejmě odpůrce. Stoupenci zdůrazňují spravedlnost daně, neboť každý ekonomický subjekt zaplatí stejné procento. Ať je daný subjekt bohatý nebo chudý, tak je mu vyměřena stejná daňová sazba např. v současnosti nominální daňová sazba 15 %. Efektivnost je dalším argumentem. Podle této teze se kapitálově silnější jedinci vlivem působení tzv. rovné sazby nesnaží vyhnout placení daní a neprovozují tzv. daňovou turistiku a nesnaží se o další jiné úniky. Jednoduchost je potom dalším důvodem, neboť povinnost sledování a určování daňového pásma odpadá, existuje pouze jedna sazba.⁵³

Odpůrci naopak tvrdí, že právě nastolení spravedlnosti způsobuje, že klesají vládní příjmy, neboť se sníží sazba bohatším, mohla by též naopak vzrůst sazba nejchudším v dolním daňovém pásmu. Naprosto neuznávají argument jednoduchosti, neboť zařazení do daňového pásma nemůže být bráno za příliš velký problém.⁵⁴

V České republice se na daně z příjmů nahlíží jako na tzv. rovné daně. Pokud se pozornost zaměří na daň z příjmů fyzických osob, lze fyzické osoby rozdělit na zaměstnance a OSVČ, zaměstnanci zdaňují 15% sazbou ze superhrubé mzdy. Tento pojem znamená v praxi stav, kdy se zaměstnanci k jeho hrubé mzdě připočte ještě zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem, jež v současnosti činí 34 %. U daně z příjmů právnických osob je výše daňové sazby 19 %. Jak je možné vypočítat z výsledků plnění státního

⁵³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, 2010, s. 157, ISBN 978-80-7357-574-8.

⁵⁴ Tamtéž, s. 157.

rozpočtu, stává se, že inkaso z této daně je nižší, než inkaso z daně z příjmů fyzických osob.

V České republice se v roce 2008 snížila daňová sazba u daně z příjmů fyzických osob na 15 %, to byla platná daňová sazba v nejnižším pásmu roku 2007, nicméně maximální sazba, 32 %, se tímto diskrečním opatřením snížila o 17 %, tzn., že bohatým se zatížení snížilo a naopak chudým zůstalo na stejné úrovni.

4.3 Různá hlediska

Představitelé různých ekonomických škol nemají na tuto problematiku identické názory. Liberálně-konzervativní ekonomové, kteří kladou důraz především na rovné podmínky a tržní mechanismus, jsou nakloněni tezi o tzv. rovné dani. Mají na mysli především stejnou daňovou sazbu pro všechny občany a firmy, nikoliv ale stejnou sazbu pro oba subjekty.

Je nutné si uvědomit, že právě ona daňová sazba u daně z příjmů právnických osob je ve skutečnosti procentuálně nižší než sazba pro zaměstnané občany, jež pracují v závislé činnosti, neboť právě zaměstnanci platí onu sazbu ze superhrubé mzdy. Daň je tedy zvýšená o 34 %. Nečiní tedy 15 %, ale 20,1 %.⁵⁵

Právě reprezentanti oné liberálně-konzervativní teorie, jež se v České republice prosazuje již od počátku, věří tezi, která se zaobírá klesající dani z příjmů a to hlavně pro právnické osoby. Nelze si nepovšimnout, že daňová sazba zmíněné daně se permanentně snižovala až na současnou hranici. Je možné se rozhlédnout a inspirovat se u členů Evropské unie. Přitom progresivní zdanění je jedním z vestavěných stabilizátorů státního rozpočtu.

Liberálně založení ekonomové hovoří při zvyšování korporátní daně o útlumu podnikání a s tím spojenou zvyšující se nezaměstnaností, neboť pokud odcházejí podnikatelé ze země, přestávají podnikat a přemísťují výrobu do jiných zemí, nutně musí propouštět své zaměstnance, kteří se s nimi do jiné země přesunout nemohou. S tím souvisí i argument, který je často využíván proti progresi. Zastánci tzv. rovné daně se domnívají, že se tímto

⁵⁵ Daň z příjmu v Česku a Německu. *FinExpert.cz* [online]. 2012 [cit. 2013-11-11]. Dostupné z: <http://finexpert.e15.cz/dane-z-prijmu-v-cesku-a-nemecku>

krokem tzv. trestají úspěšní. Definice úspěšnosti se omezuje především na nastřádané bohatství daného člověka.

Ve státním rozpočtu dochází k jisté disproporci mezi inkasem od fyzických osob a právnických osob. Progresivní zdanění podle jeho odpůrců tento nepoměr určitě nezmění, zastánci onoho jsou ovšem kategoricky proti. Odkazují se na vývoj ve 30. letech 20. století, kdy nastala hospodářská deprese. V době hospodářského růstu se příjem lidí zvyšuje a odvádějí tou měrou větší daně, neboť postoupí do vyššího daňového pásma. Pokud nastane opačná hospodářská situace tj. ekonomická krize, spadnou opět do nižšího daňového pásma vlivem snížení svých příjmů.

Tento typ zdanění má také svou nezaměnitelnou roli v ekonomice, neboť právě přesouvání zaměstnanců z jednoho pásma do jiných utlumuje kolísání společnosti v hospodářském cyklu. Dalším důvodem je sociální spravedlnost, neboť zaměstnanci, kteří vydělávají vyšší příjmy, vynakládají na dani více financí, než ti, kteří mají nižší mzdy. Lze tvrdit, že tento aspekt by se mohl nazvat také morálním. Neboli se předpokládá, že bohatí budou přispívat více, než chudí.⁵⁶

Důležitý je především rozsah oné progrese neboli míra zdanění. V minulosti byla daňová pásma velmi různého rozsahu. V roce 1993 bylo šest daňových pásem od 15 % do 47 %. Horní sazba se ovšem od tohoto roku snižovala až do roku 2007, kdy nejvyšší sazba činila 32 %. Poté již následovala, v současnosti používaná, rovná daň. Přílišná progrese by způsobila situaci, ve které by se daňoví poplatníci snažili různými způsoby vysoké daňové zátěži vyhnout.⁵⁷

Odpůrci progresivního zdanění by navíc namítali, že progrese tu již existuje a také se vždy vyskytovala a to prostřednictvím odpočitatelných položek. Především je potřeba upřesnit tuto informaci. Progresivní je pouze inkaso, ale daňová sazba nikoliv.

⁵⁶ MUSIL, J. EKONOMIKA: Progresivní zdanění. *Http://neviditelnypes.lidovky.cz/* [online]. 2009 [cit. 2013-11-11]. Dostupné z: *http://neviditelnypes.lidovky.cz/ekonomika-progresivni-zdaneni-dz5-/p_ekonomika.aspx?c=A090505_124002_p_ekonomika_wag*

⁵⁷ Progresivní zdanění – cesta k prosperitě?. In: KLEMENT, V. *Http://ihep.cz/* [online]. 2011 [cit. 2013-11-12]. Dostupné z: *http://ihep.cz/?p=79*

4.4 Zdanění v jiných zemích

Zavedením progresivních sazeb daně z příjmů fyzických osob je znakem zavedení jisté snahy o tzv. sociální spravedlnost. Je jistě možné aplikovat podobný postup, který v České republice již byl tj. daňová progresse nejen na fyzické osoby, ale také osoby právnické. Inspirací by mohly být systémy, které jsou již využívány v jiných státech např. západní Evropy, ke které většina českých vlád obracela pozornost a vzhlížela k ní, jako ke svému vzoru.

Pokud by vláda České republiky zvolila cestu progresse pro firmy, mohla by se inspirovat u své sousedské země. Progresivní zdanění korporátních daní funguje totiž ve Spolkové republice Německo. Samozřejmě, že tento systém zdanění je používán i v jiných zemích Evropské unie např. v Itálii, Francii či Španělsku a dalších. Je to systém, který zahrnuje především různé formy přírážek.⁵⁸

Ve Spolkové republice Německo existuje základní sazba korporátní daně ve výši 15 %, což je samozřejmě méně než v České republice. V Německu se ale uplatňuje solidární a lokální zdanění tj. přírážka. Znamená to, že se základní sazba zvýší. I přesto je v Evropské unii tendence ke všeobecnému snižování nominální sazby daně. Jinou orientaci zvolila Slovenská republika, která místo toho, aby daň snížila či ji ponechala na stejné úrovni, naopak korporátní daň zvýšila o 4 procentní body (23 %).

Je-li pozornost upřena na fyzické osoby a efektivní zdanění, je dokázáno, že existuje progresivní výběr, i když je schválena tzv. rovná daň. Jak již bylo řečeno, je to především vlivem možnosti uplatnění slev a odpočtů na dani. V posledním období vyvstala ona otázka progresivní nominální sazby daně opět do popředí. Uvažuje se o zavedení této sazby, jak pro fyzické, tak i pro právnické osoby.

Co se týče progresivní korporativní daně, která již je zavedena v určitých státech Evropy formou různých přírážek, objevila se možnost aplikace takové daně do českého daňového

⁵⁸ *Korporátní daně v Evropské unii* [online]. 2013[cit. 2013-11-13]. Dostupné z:

http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf

systemu. Jedná se ovšem o stanovení daňových pásem, nikoliv stanovení přírážek např. podle vytvořeného základu daně.

Jistým automatickým stabilizátorem mohou být eventuálně daně, které jsou ve vztahu k hrubému domácímu produktu flexibilní.⁵⁹ Progresivní důchodová daň je vzhledem ke svému základu velmi pružná a dokáže být velice dobrým stabilizátorem. Důchodové daně svým obsahem zasahují velký počet fyzických osob a dokážou mít vliv na poptávku privátního sektoru, neboť v případě svého zvýšení resp. snížení způsobí pokles resp. růst disponibilního důchodu.⁶⁰

Daň z příjmů fyzických osob ztělesňuje především prostřednictvím progresivity v očích jednotlivců spravedlnost. Toto zdanění ovšem rozděluje důchody do určitých předem stanovených pásem a platí mínění, které tvrdí, že čím větší je důchod, tím vyšší musí být i nominální sazba. Toto tvrzení také vystihuje podstatu tohoto zdanění. Bohužel právě tato skutečnost způsobuje neefektivnost.

Pohled na daň z příjmů fyzických osob již zdánlivě potvrzuje argument odpůrců, neboť v období změny z progresivní na proporcionální sazbu došlo k propadu inkasa o 7 mld. Kč. Navíc v následujícím roce nadále výnos propadl, než nabral v roce 2010 opačnou tendenci. Propad v roce 2009 lze přičíst na vrub ekonomické a následné hospodářské krizi, ale v následujícím roce nezaměstnanost vzrostla opět, ale stejně tak vzrostlo i inkaso daně.

V rámci společnosti si lze představit variantu, která by se mohla realizovat v českém ekonomickém prostředí. Progresivní sazba daně z příjmů fyzických osob by pomohla právě v oblasti psychologické a v oblasti vnímání tzv. sociální spravedlnosti. V historickém posouzení právě v období, ve kterém v České republice platila progresivní sazba daně z příjmů fyzických osob, se vybralo více, než při proporcionální dani.

Největší výběr na daních z příjmů fyzických osob mají země, které jsou vyspělé, bohaté a platí u nich dobrá daňová morálka. Jsou to především země severské, ale také další (Norské království, Island či Belgické království). V jiných zemích, kde není daňová morálka na dobré úrovni, nemá tato daň takovou váhu, spíše se orientují na výběr jiných daní,

⁵⁹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, 2010, s. 118, ISBN 978-80-7357-574-8.

⁶⁰ Tamtéž, s. 125.

tedy raději nepřímých. Mezi tyto země patří Česká republika, Slovenská republika, ale také Turecká republika, Korejská republika a další. Korporátní daně jsou s výnosností na mnohem nižší úrovni, než je tomu u daně z příjmů fyzických osob.⁶¹

4.5 Návrh zákona o omezení úniků

V České republice neplatí žádný zákon, podle kterého by bylo možné postupovat v rámci veřejných zakázek v návaznosti na právnické osoby. Bohužel problém není pouze v České republice, ale vzhledem k propojenosti a vysoce globalizovaném prostředí světa je naprosto stěžejní předpoklad omezení daňových rájů. V současné době podnikům, které jsou vlastněny v daňovém ráji, je legálně umožněno získat státní zakázku, aniž by poté stát z investice získal na dani z příjmů finanční prostředky. Jistý krok může učinit již Česká republika. Zavedením zákona, který by pamatoval na tuto povinnost. U veřejné zakázky by se nemohl zúčastnit výběrového řízení podnik, který by měl své sídlo v daňovém ráji, zisky by se navíc zdaňovaly tam, kde vznikly. Právě nadnárodní firmy nejvíce ošizují státy na daních. Daňové ztráty jsou veliké, neboť gigantické zisky některých firem nejdou ruku v ruce s daňovou povinností. Zřejmé je také to, že firmy uvažují naprosto racionálně, neboť právě možnosti útěku se legálně nabízejí. Jistá možnost se ale naskýtá i České republice. Spočívá v přijetí zákona, který by se vztahoval na tzv. veřejné zakázky.

Během pěti posledních let se na veřejných zakázkách vydělalo okolo 160 mld. Kč. Tato suma se ovšem nenachází v České republice, ačkoliv ji Česká republika zaplatila ze svých prostředků. Princip je jednoduchý a alarmující také je, že zcela zákonný. Stát zamýšlí zrealizovat nějaký projekt např. výstavbu budov. Jednak peníze, které investuje do projektu, jsou prvním výdajem, jenž je ale naprosto v pořádku, naproti tomu ani ta část, která státu náleží, se ve státním rozpočtu již neobjeví, ale přesune se jinde. Firmy, které profitují z výstavby, přesunou zisk, vygenerovaný v České republice do jiné země s nižší mírou zdanění a zde je druhá ztráta, která by již neměla být tolerována.⁶²

⁶¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, 2010, s. 165, ISBN 978-80-7357-574-8

⁶² Z cizího krev neteče. Lze zabránit mizení našich peněz do daňových rájů?.

In: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/> [online]. 2013 [cit. 2013-12-19]. Dostupné z:

<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/245038-z-ciziho-krev-netece-lze-zabranit-mizeni-nasich-penez-do-danovych-raj/>

Jednoduchou matematikou lze vypočítat, že stát ročně přišel na dani v průměru o 32 mld. Kč. Zamezilo-li by se těmto únikům, přestala by se zvyšovat daňová zátěž, která leží převážně na zaměstnancích a zvýšil by se podíl vybraných finančních prostředků od firem. Dokud se ale problematika daňových rájů bagatelizuje či přehlíží, nemůže se situace zlepšit.

Přijetí zákona, který by těmto převodům mohl zabránit, by pravděpodobně pomohlo státní pokladně k vyššímu výběru. Zakládá se na uzákonění následujících podmínek.

- 1) Vytvořené zisky se mohou danit pouze v místě, ve kterém vznikly, a není možnost je přesouvat z České republiky do jiných destinací.
- 2) Uchazeči o veřejnou zakázku musí mít sídlo v České republice a tak zdaňovat na jejím území.

Je zřejmé, že právě možnost ucházet se o státní zakázky, je významnou příležitostí velkého výdělku. Proto nemůže ani hrozit, že by se přestaly podniky zajímat o tyto zakázky a splnění těchto podmínek by pro ně byl nepřekonatelný problém. Pokud by se v České republice podařilo přijmout tento zákon, nastala by situace, která by měla za následek zlepšený výběr na daních do státního rozpočtu. Daňová morálka ovšem není v této zemi na dobré úrovni. Především se jedná o daňové úniky a to nejen o legální, ale i o ty nelegální. Oběma těmto ztrátám pro státní rozpočet lze zamezit především důslednou kontrolou.

Složitější realizace by mohla nastat u prvního bodu. Ten bezprostředně souvisí se základem daně, jenž je tvořen ze zisku resp. z účetního hospodářského výsledku, kdy se může stát, že firma má snahu navýšit náklady. Způsobů, které lze použít k této činnosti je několik např. falešné daňové doklady. Tento problém je spjat s uměle navyšovanými náklady, aby se zabránilo vyššímu základu daně a tím větší daňové povinnosti, jež je od něj odvislá. V souvislosti ale se zaměstnáváním se rozmáhá v České republice stav, který začíná být nebezpečný hlavně z dlouhodobého hlediska jak pro státní sféru, tak i pro individualitu.⁶³

⁶³ HOBZIK. *Daňové úniky v ČR* [online]. Praha, 2011 [cit. 2013-12-19]. Dostupné z:

http://is.muni.cz/th/210929/pravf_m/Diplomova_prace_Adam_Hobzik.pdf. Diplomová práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity.

4. 5.1 Příklad úniku

Zaměstnavatel zaměstnává jednoho zaměstnance za minimální mzdu na pracovní smlouvu. V České republice činí minimální mzda 8.500 Kč. Zaměstnanec má pouze nárok na slevu na poplatníka a v průběhu roku jeho mzda zůstává neměnná. Výpočet čisté mzdy vypadá následovně.

Hrubá mzda tedy činí 8.500 Kč. Superhrubá mzda, jež je důležitá jenom pro stanovení zálohy na daň, je 11.390 Kč. Zaokrouhlená na sto korunů nahoru se vynásobí sazbou daně 15 % a takto vyjádřená suma se srazí o slevu na poplatníka. Záloha na daň je tedy ve výši 0 Kč. Zaměstnanec, ale musí ze své mzdy uhradit příspěvek na sociální pojištění a zdravotní pojištění. Z minimální mzdy tento příspěvek činí 935 Kč ($8.500 \times 0,11$). Zaměstnavatel státu odvede na tomto pojištění 2.890 Kč (což je 34 % z 8.500). Celkový výnos státu za rok tedy činí 45.900 Kč.

Pokud by byla hrubá mzda 12.000 Kč, superhrubá mzda by činila 16.080 Kč resp. 16.100 Kč. Potom daň po odečtení slevy na poplatníka dosahuje výše 345 Kč. Sociální a zdravotní pojištění zaměstnance činí 1.320 Kč. Zaměstnavatel odvede na pojištění 4.080 Kč. Výnos státu se celkově tedy za rok rovná 68.940 Kč (na pojištění 64.800 Kč a na dani 4.140 Kč)

Únik na dani spočívá v tom, že zaměstnanec a zaměstnavatel se domluví a zamlčí část příjmů. Stává se tak, že v pracovní smlouvě má zaměstnanec zapsanou minimální mzdu, ale dostává další příjem tzv. na ruku. Tento postup je ale výhodný pouze pro zaměstnavatele. Pokud tedy existují tři strany, tak zaměstnavatel jako jediný vydělá, stát a zaměstnanec trápí. Zaměstnavatel dává svému zaměstnanci minimální mzdu a např. tzv. na ruku 3.500 Kč.

Výhoda pro zaměstnavatele je ta, že nemusí platit větší sociální a zdravotní pojištění, zaplatí pouze z minimální mzdy, tedy 2.890 Kč, přičemž by měl odvést 4.080 Kč. Ušetří tak vlastně 1.190 Kč a navíc zaměstnanec nemá nikde jistotu, že mu peníze navíc zaměstnavatel opravdu odevzdá. V případě, že se tak nestane, nemá zaměstnanec žádnou možnost dovolání, neboť se dopouští také daňového úniku a udal by nejen zaměstnavatele, ale hlavně sám sebe.

Zdánlivá výhoda pro zaměstnance, jejíž smysl tkví v tom, že ušetří na dani, není ale v důsledku výhodou, ba přímo nevýhodou. Tím, že zamlčí svůj skutečný příjem, sice ušetří měsíčně 1.665 Kč, ale zkreslí údaj o průměrné výši měsíčního hrubého výdělku a připraví se o část na důchod.

Stát trátí několikanásobně. Jednak na pojištění a zadruhé na dani z příjmů fyzických osob. Zde na konkrétním případě by to byla ztráta resp. daňový únik ve výši 23.040 Kč ročně (na sociální a zdravotním u zaměstnavatele 14.280 Kč, u zaměstnance 4.620 Kč a na dani z příjmu u zaměstnance 4.140 Kč).

Tomuto postupu by se mělo zamezit. Problém ovšem nastává v okamžiku, kdy by měl zaměstnanec udat svého zaměstnavatele. Zaprvé ho neudá z důvodu možné ztráty zaměstnání a zadruhé by byl hnán k odpovědnosti také. Nalézt řešení je velmi složité. Určité východisko by mohlo nastat pouze za předpokladu, že dotyčný zaměstnanec si je vědom své spoluviny a nechce se připravovat o část důchodu. Musel by také mít v záloze ještě další zaměstnání, do kterého by mohl nastoupit. Tento problém je spíše psychologického rázu a hlavně morálního.

4.6 Predikce příjmů

Nejvyšší výběr státního rozpočtu na dani z příjmů právnických osob byl v roce 2008, inkaso bylo vykázáno v celkové sumě 127,17 mld. Kč. V souvislosti se sazbou daně a základem daně lze použít tzv. Lafferovu křivku. Vzájemný vztah mezi základem daně a sazbou daně je samozřejmě negativní, neboť tento pojem vykazuje tezi, že při růstu sazby daně je vybíráno větší inkaso, ale pouze do jistého bodu, od kterého se již inkaso snižuje.

Tab. 21 Základ daně v komparaci se sazbou daně

Rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Základ daně v mld. Kč	297	339	368	410	502	619	720	721	605
Sazba daně	0,31	0,31	0,31	0,28	0,26	0,24	0,24	0,21	0,20

Zdroj: Finanční správa České republiky. <http://www.financnisprava.cz>.

Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Tabulka zachycuje výše základu daně v jednotlivých letech a sazbu daně z příjmů právnických osob ve stejném období. Smysl tabulky je v predikci dalšího základu daně v následujícím roce. Tabulka je pomocná pro další formu výpočtů.

Korelace mezi základem daně a sazbou daně v tomto souboru je velká, neboť korelační koeficient se rovná $-0,905$. Existuje tedy v tomto souboru silná závislost (korelace), je tedy potvrzena úvaha o souvislosti daňové sazby a výše základu daně. Regresní rovnice je následující:

$$\text{Základ daně} = -3450,23 \times \text{daňová sazba} + 1413,73 \quad (2)$$

Trendová přímka tedy prozrazuje, že pokud se sníží daňová sazba o 1 %, projeví se toto opatření v nárůstu základu daně o 3,45 mld. Kč. Výběr daně lze poté spočítat rovnicí:

$$\text{Výběr daně} = -3450,23 \times \text{daňová sazba}^2 + 1413,73 \times \text{daňová sazba} \quad (3)$$

Tento postup je pouze teorií a není stěžejní, neboť vliv mají jiné faktory. Jak lze snadno zjistit, ani rovnice (3) naprosto neodhadne správný výběr daně, neboť pokud se dosadí na místo sazby, platná výše sazby současné, tedy 19 %, výsledek bude 144 mld. Kč. Takový výběr ani nikdy ve sledovaném období nebyl. Proto nelze důvěřovat této rovnici, ani celé její konstrukci.

Tato subkapitola se zde objevuje pouze pro demonstraci neschopnosti předpovědět státní příjmy. Není možné predikovat přesná inkasa, která státní rozpočet vybere. Důkazem je tato regresní analýza, jež je založená na základu daně. Znamená to tedy, že tento vybraný faktor zcela jistě není správný.

Faktorem, na kterém záleží, je samozřejmě počet právnických osob, na které se může daň z příjmů vztahovat. Počet podaných daňových přiznání je jeden z důležitých faktorů, neboť zahrnuje i možnost nahlédnout v jakém rozsahu se pohybuje základ daně, který je stěžejní pro výpočet daňové povinnosti. Při pohledu na statistiku je ale zřejmé, že právě nejvíce podaných daňových přiznání je do základu daně 0. Znamená to tedy, že právnické osoby, které podaly toto daňové přiznání, vykázaly ztrátu z podnikání a jejich daňová povinnost je buď nulová, nebo marginální. Navíc vykážou ztrátu do dalších let.

Tab. 22 Podaná daňová přiznání celkem a do základu daně 0 Kč

Rok	2005	2006	2007	2008	2009
Podaná přiznání	296 271	307 986	329 481	347 457	322 446
Základ daně do 0	204 954	208 245	219 534	233 130	217 325
Podíl	69,18%	67,62%	66,63%	67,10%	67,40%

Zdroj: Finanční správa České republiky. <http://www.financnisprava.cz>.

Tabulka ukazuje statistiku, která by se dala označit za zarážející, protože podíl právnických osob, které mají tento základ daně, tedy do 0, je přes 65 %. Neboli více jak dvě třetiny právnických osob vykazuje ztrátu a pohybuje se do zmíněného základu daně. Druhou nejvyšší daňovou povinností mají poté právnické osoby, které vykazují základ daně od 0 do 100 miliónů Kč. To tedy znamená, že nejvíce se podílejí na daňové povinnosti právě subjekty v této skupině.

Na základě těchto informací by zavedené progresivní zdanění právnických osob bylo na místě. Důležitou součástí daňové soustavy by se stala daňová pásma, jejichž odstupňování by bylo podle obratu a zaměstnanosti. Existující zdanění v různých zemích Evropy může být inspirativní.

4.7 Členění podniků

Je nutné respektovat třídění podniků podle velikosti. Mikro, malé, střední a velké podniky by opravdu mohly platit každý jinou procentuální sazbu na dani z příjmů právnických osob. Je nutné zvážit právě dopad na ně. Progresivní zdanění by bylo odstupňováno právě podle ročního obratu. U mikro podniků by byla sazba daně na nejnižší úrovni, s rozsahem obratu by se sazba zvětšovala a velké podniky by spadaly do nejvyššího daňového pásma.

Je zapotřebí objasnit také vyřčené pojmy. Mikropodnik zaměstnává do 10 zaměstnanců a jeho roční obrat je do 2 mil. EUR, malý podnik má od 11 do 49 zaměstnanců a obrat ve výši nepřekračující 10 mil. EUR, střední podnik zaměstnává více než 50 ale méně než 250 zaměstnanců a roční obrat činí do 50 mil. EUR. Pokud by teoreticky nastala situace

např. podniku s 25 zaměstnanci, ale s ročním obratem vyšším, než je stanovená hranice, rozhoduje počet zaměstnanců.⁶⁴

V České republice vypadá složení podniků podle ČSÚ následovně. Právníkové osoby jsou rozříděné podle právní formy a množství zaměstnanců. Tabulka ukazuje četnost druhů podniků, které zaměstnávají pracovníky. Je vidět, že nejvíce podniků je právě druhem mikropodnik. Znamená to, že tedy více než 195 tisíc právnických osob zaměstnává méně než 10 zaměstnanců, pro rok 2012 a vyjádřeno v procentech je podíl mikropodniků na 79,5 %. V tabulce jsou údaje tzv. statistických podniků.

Tab. 23 Rozdělení podniků podle druhů v České republice

Druh podniku	Období		
	2010	2011	2012
mikropodnik	183 366	194 896	195 449
malý podnik	39 022	39 034	38 023
střední podnik	11 341	11 232	10 746
velký podnik	1 793	1 845	1 753

Zdroj: Veřejná databáze ČSÚ. [Http://vdb.czso.cz/vdbvo/uvod.jsp](http://vdb.czso.cz/vdbvo/uvod.jsp).

Právě mikropodnik a malé podniky bývají ekonomicky nejzranitelnějšími subjekty, neboť nejsou příliš kapitálově vybavené. Navíc většinou nemohou investovat velké sumy do svého rozvoje, protože, zvláště v současnosti, působí faktor psychologie. Kdy jsou lidé neustále konfrontováni se strachem z budoucnosti. Protože samozřejmě firmy jsou řízeny lidmi, projeví se tento aspekt i v opatrnějších investicích firem.

V dnešním globalizovaném světě je možné konkurovat zvláště daňovou sazbou. Největším zdrojem špatné fiskální situace je především nezaměstnanost, neboť od tohoto makroekonomického ukazatele se odvíjí mnoho negativních jevů. Pro státní rozpočet je přitom značně jednodušší a efektivnější pokud jsou občané zaměstnáni, než když jim musí vyplácet různé dávky např. podporu v nezaměstnanosti. Zaměstnaný člověk totiž odvádí do státního rozpočtu daně, příspěvek na sociální pojištění a zdravotní pojištění. Zatímco

⁶⁴ [Http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Uvodni-strana](http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Uvodni-strana) [online]. 2008 [cit. 2013-12-09]. Dostupné z: <http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Programy-2007-2013/Operacni-programy-Praha/OP-Praha-Adaptabilita/Novinky/Pomucka-pro-urcení-velikosti-podniku>

u nezaměstnaného je zdravotní pojištění hrazeno státem, vzniká tak další výdaj pro státní rozpočet.

4.8 Progresivní zdanění

Stanovení progresu u daně z příjmů právnických osob je otázkou především pro zákonodárce. Je to politický krok, který se ale projevuje především v ekonomice. Jedním z hlavních argumentů pro zavedení tohoto zdanění je spravedlnost. Tento argument platí jak pro fyzické osoby, tak i pro právnické. Týká se především celé společnosti, a jelikož je ekonomie společenskou vědou, tak změny, které se provedou v ekonomice, se nutně projeví na celospolečenské náladě.

Právě psychologie společnosti a psychické rozpoložení lidí je velmi opomíjeno, ačkoliv má velký vliv na chování lidí. Právě vnímání spravedlnosti, může vyvolávat určitou míru podrážděnosti. Psychika občanů se nutně promítá v pracovním procesu i v celospolečenských otázkách, kdy např. volby jsou polovině voličů lhostejné z různých důvodů. Není možné tvrdit, že progresivní zdanění napraví celospolečenskou náladu, ale může změnit vnímání a názory. Je nutné ještě vysvětlit pojem spravedlnost. Tento termín je míněn z hlediska nízkopříjmových skupin. Neboť podle nich není spravedlivé, že mají stejnou sazbu daně, jako vysokopříjmové skupiny. Tito občané by situaci viděli ale zcela opačně. Jinak řečeno z pohledu zdanění je progresivní daň vždy spravedlivá a nespravedlivá zároveň.

Forma progresivního zdanění by měla být opřena o posuzování výkonu. Z poučení z minulosti je zřejmá jedna idea, která platí, neboť je potvrzená. Pokud stagnuje výzkum a vývoj, může stagnovat i ekonomika. Hlavně globální ekonomika mívá problém se rozpo-
hybovat a nalézt své ztracené růstové faktory. Největší možností, jak pomoci právě s nastartováním globálního hospodářského růstu jsou inovace, technologie a výkon. Podle tohoto přesvědčení není možné bez těchto faktorů ekonomicky růst.

Z pohledu historie přineslo progresivní zdanění fyzických osob větší inkaso do státního rozpočtu, takové zdanění nebylo u právnických osob zaznamenáno, neboť tam platí jedna daňová sazba. Srovnání lze nalézt v jiných zemích světa a hlavně Evropy. Česká republika by se podle vyjádření zákonodárců mohla připojit k zemím, které mají progresivní zdanění právnických osob.

Jedná se o změnu dosavadního systému daní z příjmů právnických osob. Tato přeměna znamená vytvoření daňových pásem, která budou odstupňovaná podle určitého kritéria např. základu daně, jenž se stanovuje podle účetního hospodářského výsledku. Bylo by možné pro mikro a malé podniky stanovit nižší sazbu daně, oproti tomu středním a velkým firmám větší. Progrese je právě zakotvena v hospodářském výsledku, neboli čím větší zisk, tím vyšší daňová povinnost. Odstupňování probíhá podle již zmíněného zisku, ze kterého se poté stává, po určité úpravě, základ daně. Podle výše základu daně se zařazuje firma do daňového pásma.

Výhodou je tento systém především pro mikro a malé podniky, neboť právě oni mají menší daňovou sazbu a tím pádem si stát usurpuje menší část jejich zisku. O to by více mohly menší podniky zaměstnávat více lidí, i když by poté mohly platit vyšší daň. Další předností je účinnost v hospodářském cyklu.

Nevýhody nastávají pro střední a velké podniky v důsledku větší sazby daně. Není impuls k zaměstnávání, neboť pokud malý podnik zaměstnává více jak 49 zaměstnanců, tak se rázem přehoupne přes hranici a vyšplhá do daňového pásma s větší daňovou sazbou. Nevýhodou tedy může být záměrné nezaměstnání občanů. Nemotivuje firmy k vyšší zaměstnanosti.

V České republice je ale v absolutním vyjádření více právnických osob, které se dají označit jako podniky, které zaměstnávají do 49 pracovníků, a tudíž by progresivní zdanění mohlo pomoci k rozvoji, protože malý podnik by měl menší sazbu než velký. Mohly by tak ušetřené peníze investovat do jiných aktivit.

4. 8.1 Dopad na firmy

Toto opatření by mělo značný dopad na firmy do úrovně malých podniků. Menší daňová povinnost by se projevila v menším odvodu na daních a možnosti většího přírůstku finančních prostředků. Tyto finance by poté mohly být použity na tvorbu nových pracovních míst či na inovace, rozvoj apod.

U velkých firem by dopad nebyl tak markantní. Jak již bylo uvedeno výše, především nadnárodní firmy mají velkou možnost danit příjmy jinde. U veřejných zakázek je tato ztráta pro státní pokladnu dvojitá. Zprvė veřejná zakázka znamená výdaj a zadruhé firma, která

projekt realizuje, může odvést zisky do jiných zemí a nezaplatí na dani z příjmů nic či pouze menší část. Navíc velké firmy nemají příliš problém zaplatit na dani více peněz. Neboť dodatečná částka peněz, která zvedá daňovou povinnost výše, je reflektována u malých firem se značnou nelibostí, protože přináší další velký výdaj, kdežto velké podniky ji vnímají jako marginálii. Samozřejmě je nutné posuzovat stejný nárůst pro představu např. 10 tisíc.

Tento systém se začíná prosazovat i v evropských zemích ve stále větší míře. Mnoho zemí i z Evropské unie dochází právě k názoru, že progresivní zdanění je lepším nástrojem, než proporcionalní daň a zavádějí ho nejen u fyzických, ale i právnických osob.

Dopady na státní rozpočet se velmi špatně posuzují. Je těžké přesně ohodnotit výběr na dani. Z údajů, které jsou známy, lze vypočítat, že malých podniků by se opatření dotklo ve velké míře, protože jich je větší část. Nejpravděpodobněji by státní rozpočet mohl zaznamenat propad příjmů. Důvodem je především to, že by se daňová sazba pro malé firmy snížila a také počet těchto firem. V kontextu s daňovou statistikou a hlavně s největším počtem daňových přiznání se základem daně do 0 Kč by se výběr naopak zhoršil.

Přesun daňové zátěže by tak jistě nabyl na velikosti, neboť v souvislosti s tímto scénářem by se pouze prohloubila propast mezi těmito osobami. Lze poukázat na skutečnost, která je zaznamenaná ve statistikách OECD. Velká Británie užívá toto zdanění již několik let a podíl korporátní daně na HDP se prakticky nezměnil a zůstal zhruba ve výši 3 %, zatímco podíl fyzických osob na HDP se zvýšil. Stejný efekt mělo zatím zdanění i v Maďarsku, Lucembursku anebo ve Francii. V Německu je rozdíl ještě markantnější, zde sice není progresivní zdanění jako takové, ale daň z příjmu zahrnuje ještě tzv. přírážky.

V České republice se neuvažuje o progresivní dani, ale o tzv. sektorové dani. Je to podobný systém, který ale lpí na jiném principu rozdělení do skupin daňových pásem. Jedná se o vymezení určitého či určitých sektorů ekonomiky, pro které bude platit jiná sazba daně z příjmů, přitom naprosto nezáleží, zdali je firma velká či malá nebo zdali je velkým zaměstnavatelem. Je to výsostně téma pro zákonodárce, které ale podle současných předpokladů postihne sektory telekomunikací, energetiky a finanční ústavy tím, že jim zvýší

daň z příjmů právnických osob z nynější sazby o několik procent. Hovoří se o 6 až 11 %. Pro firmy v tomto odvětví by poté platila sazba daně z příjmů ve výši od 25 do 30 %.

Lze na příkladu českých bank demonstrovat zavedení. České banky, lépe řečeno banky působící na českém finančním trhu, generují gigantické zisky z bankovních poplatků, které se jim dostává z finančních prostředků domácností a firem. Za všechny banky působící v české ekonomice se ukazatel zisku před zdaněním pohybuje na 76 mld. Kč. Stejně jako ukazatel výnosů z poplatků a provizí za všechny banky má hodnotu 50 mld. Kč. Podle údajů České národní banky se náklady na daň z příjmů pohybovaly ve výši 12 mld. Kč. Lze přitom konstatovat, že bankovní poplatky s velkou rezervou zaplatí výši daně z příjmů.

Smysl bankovních poplatků není nutné rozebírat. Spíše je nepostradatelné se zamyslet nad zmiňovanou daňovou spravedlností. Ze 45 bank, které působí na českém trhu je zapláceno na dani z příjmů 12 mld. Kč. V průměru tedy každá z bank zaplatí hrubým odhadem 266 mil. Kč (údaje za rok 2012). V kontextu možného střetu dvou skupin ekonomických subjektů (domácností a firem a bank) je možné žádat větší příspěvek na dani z příjmů, neboť zisk bank je převážně tvořen z finančních prostředků první skupiny. Nelze přitom vnímat tuto strategii jako socialistickou tezi, neboť subjekty první skupiny si své utržené peníze uloží do bankovního ústavu na svůj zřízený účet a aniž by tyto finanční prostředky čerpaly na nákup zboží či na platbu jiné aktivity, jsou jim zmenšeny o bankovní poplatky, z nichž velmi malá část je opodstatněná, jiné mnohdy popírají smysl. V rámci spravedlnosti tedy je možné souhlasit se sektorovou daní pro banky.

Ovšem z makroekonomického hlediska tento krok nepomůže v žádném případě. Banky mohou začít odcházet z českého trhu, mít sídla v jiných zemích anebo jednoduše zvýšit poplatky a ceny za své služby a tím skutečně smazat navýšení daně. Opět by se to spíše projevilo na domácnostech a firmách, kdy by byly zatěžkáni většími náklady s tím, že toto by pravděpodobně dopadlo především na fyzické osoby. Tzn., že by se potvrdil přesun daňové zátěže na fyzické osoby.

4.9 Regresivní zdanění

Toto zdanění vychází z možnosti jiného pohledu na daň z příjmů právnických osob. Jedná se o možnost firmy zaplatit na dani méně, pokud je zisk vyšší. To znamená, že stoupá-li

zisk, ze kterého se počítá základ daně, platí dotyční menší sazbu na dani. Zavedení tohoto systému by bylo přímo odvislé od množství zaměstnávaných pracovníků. Teoreticky řečeno čím více lidí firma zaměstná, tím menší bude její daňová povinnost. Z pohledu velké firmy, která má kapacity na to, zaměstnat více pracovní síly by se jednalo o jisté zvýhodnění vůči malým firmám.

Výhody tohoto zdanění tkví především v tom, že velkým zaměstnavatelům je dán impuls k větší zaměstnanosti. Pokud se zvýší zaměstnanost, je jisté, že makroekonomický ukazatel nezaměstnanosti resp. zaměstnanosti se sníží, resp. zvýší. Další výhodou mohou být větší možnosti domácích investic, které jednak podporují zvýšení HDP a růst zaměstnanosti by jistě pocítila i spotřeba ve smyslu jejího zvyšování, neboť jedinec s příjmem ze mzdy by utrácel více, než z příjmu ze státního rozpočtu.

Nevýhoda by mohla být u mikropodniků a malých podniků. Tímto zdaněním by byly znevýhodněny oproti větším podnikům právě v omezenosti vlastních kapacit, které mají k dispozici. Měly by daňovou sazbu vyšší než velcí zaměstnavatelé a to by sráželo jejich možnosti rozvoje a investic. Tržní prostředí by mohlo utrpět tím, že ve vidině menší daňové zátěže by se mikro a malé podniky mohly spojovat. Fúze by poté znamenaly omezení konkurence na trhu, což by způsobilo pravděpodobný vzrůst cen zboží a služeb.

Předpokladem je, že firmy mají velké množství zakázek, které vytváří určitou stabilitu v jejich financích a možností plánování na několik let do budoucnosti. Také zaměstnávání nových pracovníků podléhá důsledné kontrole. Velké firmy by totiž mohly zaměstnávat pracovníky ve svých provozech tzv. na oko. Za vidinou nižšího zdanění by se mohlo stávat, že firmy začnou najímat pracovní sílu pouze proto, aby se zvýšil počet zaměstnanců. Každý zaměstnanec by musel být kontrolován z hlediska plateb, které odvádí nejen on, ale především zaměstnavatelé za něj, tzn. důsledná kontrola v zaplacených mzdách a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění.

V současnosti je hlavním problémem daňová optimalizace, kterou preferují především větší firmy, neboť disponují větším kapitálem a lépe se jim utíká např. do daňových rájů. V České republice je realitou větší množství mikropodniků a malých podniků nad středními a velkými firmami.

Regresivní daňová sazba by způsobila jinou strukturu v daních, jednalo by se o daňová pásma odstupňovaná podle počtů zaměstnanců. S tím, že by mohly být dvě daňová pásma, která by se rozdělovala na pásmo, do kterého by spadaly mikropodniky a malé podniky a druhé pásmo by mohlo být pro střední a velké firmy.

Smysl tohoto rozložení spočívá v určitém psychickém nátlaku na malé firmy a jejich transformaci na podnik střední velikosti. Cílem je snaha o větší zaměstnanost, především u malých firem, které by se svým růstem staly velkými. Zaplatily by tak nižší daň z příjmů.

V teoretické rovině fungujících předpokladů, tedy zvyšující se zaměstnanosti by dopad na fyzické osoby byl větší než na firmy. Podnik by ušetřil jednak na daňové povinnosti a právě část z ušetřených peněz by mohla být použita na mzdy a pojistné, které odvádí zaměstnavatel případně další část na rozvoj, inovace či investice.

V případě naplnění tohoto scénáře by byl dopad na státní rozpočet rozporuplný. Záleží, z jakého úhlu pohledu je možné tuto situaci zhodnotit. Účinek opatření by se mohl projevit opravdu odlišně.

- 1) V České republice je více firem malých, než středních a velkých, a proto dopad na státní rozpočet by mohl být pozitivní ve smyslu vyššího výběru inkasa z daně z příjmů od malých firem. Znamenalo by to, že výpadek na dani, způsobený snížením daňové sazby by dorovnaly právě menší podniky.

Vlivem snížení nezaměstnanosti by vzrostl výběr na dani z příjmů fyzických osob, zároveň by rozpočet získal větší finance z příspěvků na sociální pojištění, neboť to hradí jak zaměstnanec, tak zaměstnavatel. Je nutné podotknout, že větší daňová zátěž by ležela na fyzických osobách.

- 2) Negativní dopad na státní rozpočet by nastal tehdy, pokud by se nepodařilo vybrat více na dani z příjmů od malých firem, vlivem např. ztrátového podnikání a z něho vycházející záporný základ daně. K tomuto stavu by se u velkých podniků navíc daňová zátěž snížila. Firmy, které by generovaly zisky, by opět mohly zaměstnávat a malé firmy by se snažily o dosažení daňové pásma s nižší daňovou sazbou, ale opět by nastala situace předchozí, tedy větší daňová zátěž u fyzických osob.

V kontextu právě s přijetím zákona o nemožnosti účastnit se na veřejné zakázce pro firmy se sídlem mimo Českou republiku, by se mohl výběr na dani zvýšit, neboť by neodtékaly různými cestami finance do jiných destinací. Realitou je, že veřejných zakázek se především zúčastňují velké firmy, neboť rozsah prací na těchto projektech je obrovský a malá firma by takové množství práce nedokázala do přijatelného termínu splnit.

Závěr

Tato diplomová práce se zabývala především současným stavem na straně daní z příjmů a to jak fyzických osob, tak i osob právnických, v procesu stále více se rozvíjející globalizace, která zasahuje čím dál více do života celého světa, veškerých národů, společností a dokonce i samotných jedinců. Vývoj, jenž nastal s nástupem propojenosti všech zemí světa, se ubírá směrem, který si zřejmě vynutí mnoho změn. Vypuklo období, ve kterém se státy předhánějí v dobývání zahraničních investorů tzv. daňovými zvýhodněními např. investičními pobídkami či jinými subvencemi, které stejně tamním ekonomikám pouze zdánlivě pomáhají.

Na daňovou strukturu, především potom na přímé daně, daně důchodové tj. daně z příjmů, má tento faktor globalizace velmi zjevný a významný vliv. Lze konstatovat, že se rozmohl přesun daňové zátěže z osob právnických na osoby fyzické a to ve většině zemí světa. Srovnáním daňových příjmů a to převážně komparací daní z příjmů si lze uvědomit, že opravdu nastává větší výběr na straně daně z příjmů fyzických osob. Také srovnání podílu těchto daní na HDP je zarážející. V České republice není tak markantní rozdíl mezi podíly obou daní z příjmů na HDP, ale např. ve Spolkové republice Německo je již tento rozdíl velmi výrazný. V důsledku určitého zpoždění v rozvoji České republiky je ale pravděpodobné, že analogický scénář, jenž je v současné době v Německu, nastane i v této zemi.

Současná daňová sazba daně z příjmů právnických osob je proporcionální a při této taxaci se stejně přesun zátěže, která již je popsána výše, uskutečňuje. Zavedením progresivního zdanění by se situace pravděpodobně nezlepšila a přesun by se nezastavil, natož, aby se začal otáčet. Identický stav by nastal nejspíš při nastolení regresivního zdanění, neboť dopad by byl podobný jako u progresivního zdanění. Opět by se daňová zátěž pro fyzické osoby nesnížila a přesun by pokračoval.

Při pohledu na statistiky OECD se přesun daňového zatížení na fyzické osoby z osob právnických jeví jako neodvratitelný. Je to zapříčiněno právě větším manipulačním prostorem pro právnické osoby. Progresivní, proporcionální ani regresivní zdanění právnických osob nepovede při existenci daňových rájů a možností daňové optimalizace ke zpětnému přesunu zmiňované zátěže. Je nasnadě se zaměřit na dvě varianty řešení. Buď státy, které mají

největší ekonomickou sílu, rezignují na řešení, anebo zavelí do boje proti daňové optimalizaci, jednak zákony, které přijmou, a také celosvětovým omezením těchto destinací.

V prvním případě, tedy případě rezignace, si ponechají současný stav, který jim pořád přináší alespoň nějaké příjmy, nebo se postupně budou snižovat daň z příjmů právnických osob až na hranici, jež je nastavená v daňových rájích a tím se stanou také zemí s touto charakteristikou. To ovšem za předpokladu, že sazba daně je jediným argumentem pro legální daňový únik.

V druhém případě nastane dlouhodobý boj hlavně mezi zeměmi, které nejvíce přicházejí o finanční prostředky. Je třeba přesvědčit nejsilnější partnery, aby zakročili proti zemím s nízkou mírou zdanění. Je nutné též přijmout zákony, které omezí rychlé přesuny finančních prostředků z jednoho místa na druhé. S tím je ovšem spojeno mnoho problematiky. Lze předpokládat, že daňové ráje nepoužívají pouze právnické osoby, ale také velmi bohaté fyzické osoby. Navíc zrovna právnické osoby jsou vlastněny osobami fyzickými, tudíž má-li sídlo právnická osoba v daňovém ráji, s největší pravděpodobností tam bude zdaňovat svůj příjem i vlastník této právnické osoby. Samozřejmě tomu tak nemusí vždy být a není tento postup pravidlem, ale je uskutečnitelný.

V rámci spravedlnosti, solidarity a morálky by tento dlouhodobý boj mezi státy a daňovými ráji měl skončit vítězstvím států. Pokud by pro právnické osoby totiž nebyla možnost útěku do jiných destinací, mohl by přesun daňové zátěže nabrat tendenci vyrovnaného stavu či dokonce inverzního. Touto situací se vyznačovala minulost, kdy větší zatížení měly právnické osoby nad osobami fyzickými z daně z příjmů. Nastavením stejných pravidel a totožné legislativy v boji proti daňové optimalizaci prostřednictvím těchto daňových rájů by se navrátila spravedlnost a morálka. Zisky by se zdaňovaly na území, ve kterém vznikly a zvýšené státní příjmy by mohly být upotřebeny na rozvoj státu.

Omezení daňových rájů by přineslo také pozitivum v uklidnění situace okolo předhánění zemí v nabídce nejvýhodnějších podmínek pro investory. Skončil by souboj, za předpokladu stejných nebo podobných daňových sazeb, o nejdelší daňové prázdniny či nejvýraznější investiční pobídky, které dnes spíše likvidují malé a střední podnikání. Základní myšlenka, která je touto diplomovou prací řešena, má východisko pouze tehdy, uvědomí-li si zákonodárci odpovědnost a nebude-li se bagatelizovat problematika kolem

daňových rájů. Nelze neustále na fyzické osoby navyšovat daňovou zátěž do nekonečna. Zanalyzují-li si legislativci prostředí, ve kterém se pohybují a zhodnotí-li situaci v kontextu všech možných důsledků, které jsou nastíněny, mohou pouze dojít k závěru, ke kterému došla i tato diplomová práce, neboť je nutné přijmout určité kroky. Pokud budou mít jiný názor, přesun daňové zátěže bude pokračovat i nadále.

Je nutné dodat, že v případě rychlého jednání se změny projeví s časovým odstupem. V dlouhém období by nastala jistě změna, neboť stejně tak, jak se přesouvala zátěž z právnických osob na fyzické osoby v minulosti, by trval i inverzní přesun. Poněkud ošidným se poté jeví okamžik přesného stanovení časového rozmezí dlouhého období, protože žádný člověk neví, jak dlouhé je dlouhé období. Daňové ráje ničí ekonomiky států a připravují je o jejich příjmy, které jim náleží. Stejně tak, jako vlna těchto zemí přišla, může také odejít, leč je to běh na dlouhou trať.

Seznam použité literatury

Citace

AFHELDT, H. *Wirtschaft, die arm macht: vom Sozialstaat zur gespaltenen Gesellschaft*. 1. Aufl. München: Kunstmann Verlag, 2003, ISBN 38-889-7344-9.

Co lze dělat s daňovými ráji?. *Haló noviny* [online]. 2013 [cit. 2013-12-03]. Dostupné z: <http://www.halonoviny.cz/articles/view/3877183>.

ČEKIA. In: *Kypr se stává favoritem mezi daňovými ráji* [online]. 2011 [cit. 2013-04-06]. Dostupné z: <http://www.ekia.cz/cz/archiv-tiskovych-zprav/332-ekia-kypr-se-stava-favoritem-mezí-daovými-rají>.

Česká správa sociálního zabezpečení. In: *Přes milion OSVČ čeká podání přehledu za rok 2011* [online]. 2011 [cit. 2013-04-06]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/o-cssz/informace/media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2012/2012-03-02-pres-milion-osvc-ceka-podani-prehledu-za-rok-2011.htm>.

Česko. Zákon č. 89 ze dne 22. března 2012 občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-ze-dne-3-unora-2012-obcansky-zakonik-18840.html>.

Česko. Zákon č. 192 ze dne 25. dubna 2012 o investičních pobídkách a o změně některých zákonů ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 67, ISSN 1211-1244. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-ze-dne-25-dubna-2012-kterym-se-meni-zakon-c-722000-sb-o-investicnich-pobidkach-a-o-zmene-nekterych-zakonu-zakon-o-investicnich-pobidkach-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-a-dalsi-souvisejici-zakony-18986.html>.

Česko. Zákon č. 280 ze dne 22. července 2009 daňový řád ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87, ISSN 1211-1244. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-ze-dne-22-cervence-2009-danovy-rad-17303.html>.

Česko. Zákon č. 304 ze dne 23. července 2009 o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 91, ISSN 1211-1244. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-ze-dne-23-cervence-2009-kterym-se-meni-zakon-c-3371992-sb-o-sprave-dani-a-poplatku-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-a-zakon-c-5861992-sb-o-danich-z-prijmu-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-17325.html>.

Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, ISSN 1211-1244. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-o-danich-z-prijmu-703.html>.

Daně z příjmu v Česku a Německu. *FinExpert.cz* [online]. 2012 [cit. 2013-11-11]. Dostupné z: <http://finexpert.e15.cz/dane-z-prijmu-v-cesku-a-nemecku>.

Daňové ráje bojují o klienty. *Ekonom: Týdeník vydavatelství Economia*. Praha: Economia, 2012, roč. 56, č. 16, s. 36-37. ISSN 1210-0714.

DVOŘÁČEK, J. a L. TYLL. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, xii, ISBN 978-80-7400-010-2.

Finanční správa České republiky. [Http://www.financnisprava.cz/](http://www.financnisprava.cz/) [online]. 2013 [cit. 2013-05-25]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/danova-statistika>.

HAMERNÍKOVÁ, B. a A. MAAYTOVÁ. *Veřejné finance*. Praha: ASPI, 2007, ISBN 978-807-3573-010.

HOBZIK, A. *Daňové úniky v ČR* [online]. Praha, 2011 [cit. 2013-12-12]. Dostupné z: http://is.muni.cz/th/210929/pravf_m/Diplomova_prace_Adam_Hobzik.pdf. Diplomová práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity.

[Http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Uvodni-strana](http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Uvodni-strana) [online]. 2008 [cit. 2013-12-09]. Dostupné z: <http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Programy-2007-2013/Operacni-programy-Praha/OP-Praha-Adaptabilita/Novinky/Pomucka-pro-urceni-velikosti-podniku>.

KELLER, J. *Soumrak sociálního státu*. 2. vyd. Praha: Sociologické nakladatelství (SLON), 2009, ISBN 978-807-4190-179.

KLIKOVÁ, Ch. a I. KOTLÁN. *Hospodářská politika*. 1.vyd. Ostrava: Institut vzdělávání Sokrates, 2003, ISBN 80-865-7204-8.

Korporátní daně v Evropské unii. [Http://www.businessinfo.cz/](http://www.businessinfo.cz/) [online]. 2013 [cit. 2013-11-28]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/korporatni-dane-v-evropske-unii-29589.html>.

Korporátní daně v Evropské unii [online]. 2013 [cit. 2013-11-13]. Dostupné z: http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf.

KRAFT, J. a J. FÁREK. *Světová ekonomika: a ekonomická integrace v období globalizace*. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2008. ISBN 978-807-3724-139.

KRAFT, J., P. BEDNÁŘOVÁ a A. KOCOUREK. *Ekonomie I*. 6. dopl. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, ISBN 978-80-7372-705-5.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, ISBN 978-80-7357-574-8.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-735-7092-0.

KUNEŠOVÁ, H. *Světová ekonomika: nové jevy a perspektivy*. 2. dopl. a přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006, xviii, ISBN 80-717-9455-4.

MUSIL, J. EKONOMIKA: Progresivní zdanění. *Http://neviditelnypes.lidovky.cz/* [online]. 2009 [cit. 2013-11-11]. Dostupné z: http://neviditelnypes.lidovky.cz/ekonomika-progresivni-zdaneni-dz5-/p_ekonomika.aspx?c=A090505_124002_p_ekonomika_wag.

OCHRANA, F., J. PAVEL a L. VÍTEK. *Veřejný sektor a veřejné finance: financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010, ISBN 978-80-247-3228-2.

Progresivní zdanění – cesta k prosperitě?. In: KLEMENT, V. *Http://ihcp.cz/* [online]. 2011 [cit. 2013-11-12]. Dostupné z: <http://ihcp.cz/?p=79>.

Rovná daň firem a Lafferova křivka. *Http://www.petrmach.cz/* [online]. 2005 [cit. 2013-12-19]. Dostupné z: <http://www.petrmach.cz/node/203>.

SCHWARZ, J. et al. *Analýza investičních pobídek v České republice* [online]. 2007, Dostupné z: download.mpo.cz/get/32013/35445/388865/priloha001.pdf.

STIGLITZ, J. E. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 1997, ISBN 80-716-9454-1.

ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, xvi, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠVIHLÍKOVÁ, I. *Globalizace a krize: souvislosti a scénáře*. 1. vyd. Všeň: Grimmus, 2010. ISBN 80-874-6101-0.

Take on the tax havens! (2011, Dec 16). The Friday Times. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/911119088?accountid=17116>

TOMŠÍK, V. *Ekonomie a zdravý rozum*. 1. vyd. Praha: Fragment, 2011, 160 s. ISBN 978-802-5313-930.

Z cizího krev neteče. Lze zabránit mizení našich peněz do daňových rájů?. In: *Http://www.ceskatelevize.cz/ct24/* [online]. 2013 [cit. 2013-12-19]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/245038-z-ciziho-krev-netece-lze-zabranit-mizeni-nasich-penez-do-danovych-raj/>

Bibliografie

Česká národní banka - Tab. č. 1 Počet bank podle vlastnictví.

[Http://www.cnb.cz/cs/index.html](http://www.cnb.cz/cs/index.html) [online]. 2013 [cit. 2013-12-15]. Dostupné z:

http://www.cnb.cz/cs/dohled_financni_trh/souhrnne_informace_fin_trhy/zakladni_ukazatele_fin_trhu/banky/bs_ukazatele_tab01.html.

Česká národní banka - Tab. č. 4 Výkaz zisku a ztráty bankovního sektoru - 4a - Absolutní ukazatele. [Http://www.cnb.cz/cs/index.html](http://www.cnb.cz/cs/index.html) [online]. 2013 [cit. 2013-12-15]. Dostupné z:

http://www.cnb.cz/cs/dohled_financni_trh/souhrnne_informace_fin_trhy/zakladni_ukazatele_fin_trhu/banky/bs_ukazatele_tab04a.html.

Daňové zákony: úplná znění platná k 1. 1. 2012 Praha: Grada, 2012.

ISBN 978-80-247-3206-0.

European central bank: *National tables: euro area* [online]. 2013 [cit. 2013-03-29].

Dostupné

z: http://sdw.ecb.europa.eu/browseChart.do?node=bbn3195&REF_AREA=105&FREQ=Q&vf=&BS_ITEM=L20&sf12=4&sf11=3&SERIES_KEY=117.BSI.Q.CY.N.A.L20.A.1.U9.00NB.Z01.E&sf13=4&DATASET=0&trans=N.

Google pokračuje v účetním kouzlení, mimo USA zaplatil daň 2,6

procenta. [Http://www.e15.cz/](http://www.e15.cz/) [online]. 2013 [cit. 2013-12-04]. Dostupné z: <http://e-svet.e15.cz/it-byznys/google-pokracuje-v-ucetnim-kouzleni-mimo-usa-zaplatil-dan-2-6-procenta-1025071>.

Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2003: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. In:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/2003q4_parte_pdf.pdf. [online]. [cit. 2013-04-15].

Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html.

Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2004: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. In:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2004_C_pdf.pdf. [online]. [cit. 2013-04-15].

Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2004.

Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2005: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. In:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2005_C_pdf.pdf. [online]. [cit. 2013-04-15].

Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2005.

Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2006: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. In:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2006_C_pdf.pdf. [online]. [cit. 2013-04-15].

Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2006.

Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2007: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. In:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2007_C_pdf.pdf. [online]. [cit. 2013-04-15].
Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2007.

Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2008: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. In:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2008_C_pdf.pdf. [online]. [cit. 2013-04-15].
Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2008.

Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2009: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. In:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2009_C_pdf.pdf. [online]. [cit. 2013-04-15].
Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2009.

Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2010: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. In:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2010_C_pdf.pdf. [online]. [cit. 2013-04-15].
Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html?year=2010.

Ministerstvo financí ČR. Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2011: Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu. In:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2011_C.pdf. 2011. [online]. [cit. 2013-04-15].
Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/plneni_stat_rozp.html.

ŠTOHL, P. a V. KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví*. Znojmo: Štohl, vzdělávací středisko Znojmo, 2008, ISBN 978-80-903915-8-1.

Taxes on corporate income. <Http://www.oecd-ilibrary.org/> [online]. 2012 [cit. 2013-11-23]. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxes-on-corporate-income_20758510-table5.

Taxes on personal income. <Http://www.oecd-ilibrary.org/> [online]. 2012 [cit. 2013-11-23]. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxes-on-personal-income_20758510-table4.

Total tax revenue. <Http://www.oecd-ilibrary.org/> [online]. 2012 [cit. 2013-11-23]. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2.

Veřejná databáze ČSÚ. <Http://vdb.czso.cz/vdbvo/uvod.jsp> [online]. 2013 [cit. 2013-11-30]. Dostupné z:
http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabparam.jsp?voa=tabulka&cislatab=ORG9020UC&&kapitola_id=6.

Veřejná databáze ČSÚ. <Http://vdb.czso.cz/vdbvo/uvod.jsp> [online]. 2013 [cit. 2013-11-30]. Dostupné z:
http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabparam.jsp?voa=tabulka&cislatab=ORG5010UU_KR&vo=tabulka&kapitola_id=6.